



Statens vegvesen

Merverdiavgift i vegsektoren

Vegdirektoratet
Februar 2004

Håndbøker i Statens vegvesen

Dette er en håndbok i Vegvesenets håndbokserie, en samling fortløpende nummererte publikasjoner som først og fremst er beregnet for bruk innen etaten.

Håndbøkene kan kjøpes av interesserte utenfor Statens vegvesen til de priser som er oppgitt i håndbokoversikten - håndbok 022.

Det er Vegdirektoratet som har hovedansvaret for utarbeidelse og ajourføring av håndbøkene.

Ansvar for grafisk tilrettelegging og produksjon har Grafisk senter i Statens vegvesen.

Vegvesenets håndbøker utgis på 2 nivåer:

- Nivå 1 - Rød farge på omslaget - omfatter forskrifter, normaler og retningslinjer godkjent av overordnet myndighet eller av Vegdirektoratet etter fullmakt.
- Nivå 2 - Blå farge på omslaget - omfatter veiledninger, lærebøker og vegdata godkjent av den avdeling som har fått fullmakt til dette i Vegdirektoratet.

Merverdiavgift i vegsektoren

Nr. 244 i Vegvesenets håndbokserie
Bilde: Forsiden, E18 øst for Kristiansand
(Foto: Kjell Wold)

Opplag: 300
Trykk: Vegdirektoratet

ISBN 82-7207-550-4

FORORD

Vegdirektoratet presenterer med dette en håndbok vedrørende merverdiavgift i vegsektoren. Håndboken inneholder en gjennomgang av de viktigste praktiske spørsmål på merverdiavgiftens område. Boken gir forklaringer og fortolkninger av etatens tidligere rundskriv på området, men tar ikke sikte på å erstatte disse. Håndboken skal imidlertid gis forrang ved eventuell motstrid, og utgjør således en viss forenkling av avgiftsmaterien.

Håndboken har tatt opp i seg følgene av momsrevisjonen av 2001 og følgene av utskillelsen av Vegvesenets produksjonsside pr. 1.1.2003. Håndboken har videre tatt opp i seg enkelte endringsframlegg for Stortinget høsten 2003, men boken er utgitt før utfallet av alle framleggene er avklart. Det vil således måtte justeres for resultatene av disse framleggene i eventuelle framtidige utgaver av håndboken.

Håndboken vedlegges 4 rundskriv fra Skattedirektoratet. Store deler av det som er beskrevet i boken har basis i disse rundskrivene.

Håndboken er utarbeidet av Internrevisjonen som et ledd i denne enhetens rådgivningsarbeid. Med tanke på eventuelle framtidige utgaver av boken mottar en gjerne tilbakemelding fra brukerne etter at boken har vært benyttet i praktisk bruk.

Vegdirektoratet
Februar 2004

Innholdsfortegnelse:

1	Grunnkrav for avgiftsplikt.....	7
1.1	Omsetning.....	7
1.2	Vederlag.....	9
1.3	Terskelverdi og avgiftsansvarlig.....	9
1.4	Vareomsetning.....	9
1.5	Tjenesteomsetning.....	10
1.6	Utenfor loven contra nullsats.....	10
1.7	Omsetning til utlandet.....	11
2	Generelt om vegfritaket.....	13
2.1	Bakgrunn.....	13
2.2	Hjemmelen.....	13
2.3	Vegtjenester.....	14
2.4	Siste omsetningsledd.....	14
2.5	Offentlig veg.....	15
2.6	Planlegging og prosjektering.....	16
2.6.1	Tilbehør til plan- og prosjekteringsarbeid.....	18
2.7	Tjenester med å berede grunnen for vegframføring.....	18
2.8	Advokattjenester.....	19
2.9	Konsulenttjenester.....	20
2.10	Forskning.....	20
2.11	IT-tjenester.....	21
2.12	Næringsdrivende, fradragrett etc.....	21
2.13	Tjenester utenfor lovens virkefelt. Avgiftsreformen av 2001.....	22
2.14	Framtidig gyldighet.....	23
3	Nærmere om vegfritakets utstrekning.....	25
3.1	Grunnleggende avgrensning.....	25
3.2	De "godkjente" veginnretningene.....	26
1)	Veg.....	27
2)	Bru.....	28
3)	Tunnel.....	29
4)	Kai.....	30
5)	Rasteplass.....	31
6)	Rekkverk.....	31
7)	Skilt.....	31
8)	Drenering.....	32
9)	Ras-sikring.....	32
3.3	De avgiftsfrie vegtjenestene – tjenestetyper.....	33
3.4	Begrunnelsen for vegfritaket.....	33
3.5	Utvidelser av vegfritaket.....	34
3.6	Utenfor vegfritaket.....	35
3.6.1	Særlig om beplantning/gartnertjeneste.....	36
3.6.2	Særlig om rydding av frisktsoner.....	37
3.7	Særlig om banefritaket.....	38
3.8	Materialproduksjon.....	38
3.9	Materialproduksjon i underentreprise.....	39
3.10	Vegfritaket i tid og rom.....	40
3.11	Fysisk utstrekning av vegarbeidsstedet.....	41
3.12	Vegfritakets snevre geografiske grenser.....	41

4	Mva. i entrepriseforhold.....	43
4.1	Hovedregler for mva. i entrepriseforhold.....	43
4.2	Underentreprise.....	44
4.3	Rigg og forbruksmateriell.....	46
4.3.1	Forbruksmateriell som inngår i veginnretningen.....	47
4.4	Særlig om kapp og svinn.....	47
4.5	Delbetaling/a konto.....	49
4.6	Forenklet beregningsmodell.....	50
4.7	Merverdiavgift på tilbakeholdte garantibeløp.....	50
5	Transport.....	53
5.1	Hovedregler for mva. på transport.....	53
5.2	Selgers transport.....	53
5.2.1	Transport av entreprenørens utstyr.....	54
5.3	Betydningen av vegarbeidsstedet i transportsammenheng.....	54
5.4	Transport i flere etapper.....	55
5.4.1	Transport i forutgående ledd.....	55
5.5	Følgetransport.....	56
5.6	Det totale vegfritaket - sammenfatning.....	57
6	Særlige områder.....	59
6.1	Ledninger.....	59
6.2	Erstatningsutbetalinger.....	61
6.2.1	Fradragsrett for avgiftsandel av erstatningskrav.....	62
6.3	Ferjetransport.....	63
6.3.1	Persontransport med luftfartøy.....	64
6.4	Bompenger.....	65
6.4.1	Særlig om bompengeselskaper.....	65
6.5	Fast eiendom.....	66
6.5.1	Særlig om anlegg av parkeringsplasser.....	67
6.5.2	Særlig om frivillig registrering.....	68
6.5.3	Romutleie i hoteller.....	69
6.6	Undervisningstjenester.....	70
6.6.1	Særlig om trafikkopplæring.....	70
6.7	Smitteregelen i mval. § 18.....	71
7	Fradragsrett og avgiftsansvar.....	73
7.1	Vegvesenets fradragsrett.....	73
7.1.2	Salg av brukt/utrangert materiell.....	73
7.2	Vegvesenets medvirkning til korrekt avgiftsberegning.....	74
8	Mva. i kommunal sektor og de øvrige nordiske land.....	77
8.1	Kompensasjonsordningen i kommunal og fylkeskommunal sektor.....	77
8.2	Ordningen i de øvrige nordiske land.....	77
8.2.1	Svensk ordning.....	78
8.2.2	Dansk ordning.....	78
8.2.3	Finsk ordning.....	78
	Vedlegg 1: Skattedirektoratets Rundskriv nr. 27 av 12. desember 1972.	
	Vedlegg 2: Skattedirektoratets vedlegg nr. 3 til Rundskriv nr. 27 av 12. desember 1972.	
	Vedlegg 3: Skattedirektoratets Rundskriv nr. 34 av 10. oktober 1974.	
	Vedlegg 4: Skattedirektoratets Melding Av nr. 6/1981	



1 Grunnkrav for avgiftsplikt

Lov om merverdiavgift (mval.) ble vedtatt 19. juni 1969. I henhold til denne loven har Finansdepartementet og Skattedirektoratet gitt en rekke forskrifter, rundskriv og meldinger. Vegdirektoratet har fulgt opp med en rekke rundskriv for å konkretisere avgiftsplikt og avgiftsfritak på vegetatens område. Lov og forskrifter samt eksterne og interne rundskriv/meldinger danner grunnlag for behandlingen i det følgende.

For å ta standpunkt til avgiftsspørsmål ved en tjeneste- eller vareanskaffelse må en finne ut om forholdet er å anse som et tilfelle av avgiftspliktig omsetning. Mval. § 13 uttaler generelt:

”Det skal betales avgift ved omsetning av varer og tjenester som er omfattet av loven i henhold til bestemmelsene i kapittel I.”

Oppgaven blir således å finne ut hva som er omsetning og hvilke varer og tjenester som omfattes av loven. Likeledes vil det være viktig å finne ut om særskilte unntak fra avgiftsplikt gjelder. Tjenesteyting i vegsektoren nyter godt av et særskilt avgiftsfritak etter mval. § 16 nr. 13 – det såkalte vegfritaket. Dette vil bli gjennomgått i detalj nedenfor. Innledningsvis vil en kunne oppstille følgende grunnvilkår for henholdsvis avgiftsplikt og avgiftsfritak for anskaffelser i vegsektoren:

Avgiftsplikt	Avgiftsfritak
Omsetning	Ikke omsetning
Ekstern	Eget uttak
Varer og tjenester	Vegtjenester
Tidligere omsetningsledd	Siste omsetningsledd

Listen over grunnvilkårene for henholdsvis avgiftsplikt og avgiftsfritak gir grunnlag for å konstatere at det i hovedsak vil være avgiftsplikt på omsetning av alle varer og tjenester med mindre ytelsen gjelder vegtjenester i siste omsetningsledd. I det følgende skal nevnte grunnvilkår for henholdsvis avgiftsplikt og avgiftsfritak konkretiseres.

1.1 Omsetning.

Mval. § 1 slår fast at det ”skal betales en avgift på omsetning av varer og tjenester i alle ledd.” Med omsetning menes leveranse fra en juridisk person til en annen. Eget uttak av varer og tjenester innenfor en og samme juridiske person oppfyller således ikke omsetningskravet, forutsatt at en ikke er næringsdrivende, jfr. mval. § 14.

Statens vegvesen anses imidlertid ikke for å være næringsdrivende i vanlig forstand, men er registrert i et særskilt avgiftsmanntall for offentlige etater. Det følger av mval. § 11 annet ledd at når slike etater driver virksomhet som hovedsakelig har til formål å tilgodese egne behov, er de avgiftspliktige bare for sin omsetning til andre. Med "hovedsakelig" menes minst 80% av den totale vare- og tjenesteproduksjon. Før utskillelsen av produksjonssiden i eget aksjeselskap lå Vegvesenets egetuttak til eget bruk på over 90 %, og oppfylte således klart vilkåret i § 11 vedrørende avgiftsfritt egetuttak.

Etter utskillelsen av produksjonssiden i eget selskap synes bestemmelsen ikke lenger å ha større betydning for Vegvesenets virksomhet i det en uten utførende enhet har et ubetydelig egetuttak og en tilsvarende ubetydelig omsetning til andre.

Ikke bare egetuttak, men også etatsintern omplassering av verdier faller utenfor lovens omsetningsbegrep. De tidligere vegkontorene og de nåværende regionvegkontorene er gitt hvert sitt nummer i det særskilte avgiftsregnskapet. Når varer eller tjenester overføres fra et vegkontor / underliggende enhet til et annet, skjer det i prinsippet en omsetning mellom avgiftssubjekter som pr. definisjon utløser avgiftsplikt. Vegdirektoratet har imidlertid fått avklart at desentralisert organisasjon og registrering i ulike numre i avgiftsregnskapet kun er ment å tilgodese distriktshensyn, geografisk likebehandling og beredskap. Etatsintern omplassering av verdier er ikke av denne grunn ment å skulle utløse avgiftsplikt som vanlig omsetning, men representerer kun rokering av verdier innenfor en og samme juridiske enhet.

Vegdirektoratet har fått gjennomslag for denne argumentasjonen. Den prinsipielle avklaringen av dette skjedde i en sak vedrørende overføring av sand og asfaltmaterialer mellom vegkontorer. Vegdirektoratet lyktes her i å få omstøtt fylkesskattekontorets avgiftsvedtak. Det heter i Skattedirektoratets omgjøringsvedtak:

"Skattedirektoratet antar at overføringer av asfaltprodukter, sand m.v. vegkontorene i mellom ikke kan anses som omsetning til "andre" som nevnt i mval. § 11 annet ledd. Dette må gjelde selv om de enkelte vegkontorer av praktiske grunner har latt seg registrere særskilt i medhold av mval. § 12 annet ledd. Det skal således ikke beregnes merverdiavgift ved overføringer av asfaltprodukter, sand m.v. de forskjellige vegkontorer i mellom."

Avgiftsmyndighetene har ved dette gjort et unntak fra prinsippet om at overføring av verdier mellom avgiftssubjekter utløser avgiftsplikt, og har således akseptert at slik rokering av verdier kan være nødvendig i en stor og landsomfattende etat uten at det derved er tale om omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Også dette spørsmålet vil trolig være mindre aktuelt etter utskillelsen av produksjonssiden i eget selskap.

For næringsdrivende oppstiller mval. § 14 avgiftsplikt på både omsetning og egetuttak. Skattedirektoratet uttaler at en "med næringsvirksomhet forstår en vedvarende virksomhet drevet for skatteyterens egen regning og med erverv for øyet." Denne avgrensningen av avgiftsplikten har blant annet sammenheng med fradragsretten for betalt inngående avgift som etter mval. § 21 bare tilkommer registrert næringsdrivende og er begrenset til varer og tjenester til bruk i virksomheten.

Dette er et viktig prinsipp som vil bli nærmere omtalt nedenfor i forbindelse med erstatningsutbetalinger, jfr. nedenfor pkt. 6.2.1.

1.2 Vederlag.

Når omsetning foreligger skal avgift regnes av vederlaget for omsetningen. Dette følger av mval. § 3 som uttaler at en med omsetning mener levering av varer og tjenester mot vederlag. I mval. § 18 gjentas dette. Det heter her i første ledd at

”avgiften beregnes av vederlaget for den avgiftspliktige omsetning.”

Vederlaget som avgiftsgrunnlag må helt bokstavelig forstås som det vederlag en faktisk betaler. Dersom en får prisavslag på en vareleveranse, skal avgift regnes av den nye og lavere prisen. Og dersom en unntaksvis mottar en leveranse en ikke skal betale for, vil det heller ikke påløpe noen avgift.

Særskilte regler for fastsetting av vederlag gjelder etter mval. § 19 dersom det ytes vederlag i annet enn vanlige betalingsmidler, eller når det mellom tjenesteyter og mottaker eksisterer et interessefellesskap som må antas å føre til annet vederlag enn om interessefellesskapet ikke hadde eksistert. I slike tilfeller skal vanlig omsetningsverdi stipuleres, og merverdiavgift skal så regnes av denne. Det samme gjelder ved avgiftspliktig egetuttak eller når det ikke er avtalt noe vederlag for en levering eller ytelse som tross manglende prisavtale er ment å skulle godtgjøres.

1.3 Terskelverdi og avgiftsansvarlig.

Avgiftspliktig omsetning forutsetter at selger er registrert som avgiftspliktig næringsdrivende. Plikt til slik registrering har i alle år foreligget når selger har en årsomsetning som overstiger kr 30 000, jfr. mval. § 28. Med virkning fra 1. januar 2004 er registreringsgrensen økt til kr 50 000. Vare- og tjenestekjøp fra leverandør som ikke er registreringspliktig næringsdrivende medfører ikke avgiftsplikt.

Det er selger/leverandør/entreprenør som etter loven er avgiftssubjekt og således den som er ansvarlig for at korrekt avgift blir beregnet og innkrevd, jfr. mval. § 10. Om forholdet mellom leverandør og byggherre, herunder om Vegvesenets medansvar for korrekt avgiftsberegning vises til pkt. 7.2. nedenfor.

1.4 Vareomsetning.

Under Kap. 1 ”Grunnkrav for avgiftsplikt” framgår det at omsetning av varer kun befinner seg under kolonnen ”Avgiftsplikt”. All vareomsetning er med noen ganske få unntak avgiftspliktig. Følgende unntak fra den generelle avgiftsplikten kan imidlertid ha en viss praktisk betydning:

- bøker og aviser
- eksport av varer og tjenester
- skip på minst 15 meters lengde ment for passasjerbefordring mot vederlag samt varer for reparasjon m.v. av slike skip

For øvrig vil all vareomsetning mellom ulike juridiske personer utløse avgiftsplikt. Dette gjelder uavhengig av varens størrelse og beskaffenhet. Omsetning av varer omfatter både salg og utleie. Leie av maskiner vil således være avgiftspliktig vareomsetning. Dersom maskin leies med fører er det imidlertid ikke gjenstanden som avgjør avgiftsspørsmålet, men personen. Ved å legge hovedvekt på personen endres forholdet da fra å være vareomsetning til å bli tjenesteomsetning. Det avgjørende for avgiftsspørsmålet vil da være om tjenesten som personen yter faller innenfor eller utenfor vegfritaket, jfr. om dette nedenfor.

Elektrisk kraft er omfattet av varebegrepet. Det samme gjelder fast eiendom som ble trukket inn under varebegrepet ved lovendringen i 2001. Begge omfattes nå av mval. § 2 første ledd. For fast eiendom, jfr. pkt. 6.5. nedenfor.

1.5 Tjenesteomsetning.

Inntil 1. juli 2001 var det i hovedsak bare avgiftsplikt på vareomsetning. Tjenesteomsetning var derimot avgiftspliktig bare i den utstrekning dette var positivt bestemt. For Statens vegvesen gjaldt dette riktignok en del sentrale tjenestearter som for eksempel transport og arbeid på vare.

Ved lovendring pr.1. juli 2001 ble prinsippet vedrørende tjenesteomsetning snudd. Lovendringen innførte generell avgiftsplikt på tjenesteomsetning, og gir fritak bare i de tilfellene der dette er positivt bestemt. Avgiftsfritak med mindre avgiftsplikt var positivt bestemt ble avløst av avgiftsplikt med mindre avgiftsfritak er positivt bestemt – altså en total speilvending av prinsippet.

Før 1. juli 2001 falt en rekke tjenestearter utenfor avgiftsplikten etter loven, og var således i prinsippet avgiftsfrie. Vegfritaket som skal omtales nedenfor medfører også avgiftsfritak. Før innføring av avgift på tjenester var det således av mindre betydning for Vegvesenet som kjøper om en ytelse var avgiftsfri på grunn av at ytelsen falt utenfor lovens avgiftshjemler for tjenesteomsetning, eller på grunn av at ytelsen var omfattet av vegfritaket. (Jfr. neste pkt. vedrørende betydningen for tjenesteyter.) Etter innføring av tjenestemoms er vegfritaket blitt skarpere i kantene. I og med innføring av generell avgiftsplikt på tjenester er det nå helt avgjørende for avgiftsspørsmålet om en ytelse omfattes av vegfritaket eller ikke.

I motsetning til "varer" som (tross noen unntak) alltid befinner seg under Avgiftsplikt under Kap. 1 "Grunnkrav for avgiftsplikt" ovenfor, befinner tjenester seg både under Avgiftsplikt og Avgiftsfritak. Som det framgår er de såkalte vegtjenestene skilt ut som en avgiftsfri tjenestegruppe. Å konstatere hva som ligger i vegtjenestebegrepet vil derfor være avgjørende for hvilke tjenester som utløser avgiftsplikt og hvilke tjenester som går avgiftsfrie. Dette vil det bli lagt hovedvekt på i framstillingen videre.

1.6 Utenfor loven contra nullsats.

Framstillingen nedenfor vil på enkelte punkter omhandle forhold som faller "utenfor lovens virkefelt". I andre sammenhenger vil en møte begrepet "nullsats". Dersom et forhold faller utenfor lovens virkefelt vil det i det hele tatt ikke være hjemmel for

avgiftspåslag på angjeldende omsetningstilfelle. Dersom et forhold er nullsatset innebærer det at typen omsetning i utgangspunktet befinner seg innen lovens virkefelt, men at avgiften likevel er satt til null.

For den enkelte bruker/kjøper vil det komme ut på ett enten et omsetningstilfelle faller utenfor lovens virkefelt eller er nullsatset. Omsetningen vil i begge tilfeller være avgiftsfri (selger skal ikke beregne utgående avgift, og bruker/kjøper skal ikke betale inngående avgift, jfr. begrepene inngående og utgående avgift under pkt. 2.12. nedenfor.)

For næringsdrivende tjenesteyter/leverandør har derimot skillet mellom de to grunnene for avgiftsfritak stor betydning, i det bare anskaffelser vedrørende forhold som faller innenfor lovens virkefelt gir regnskapsmessig fradragsrett for betalt inngående avgift. Fradragsrett for leverandørens egen inngående avgift på egne anskaffelser korresponderer med plikt til innkreving av utgående avgift ved omsetning til neste omsetningsledd. Når et forhold faller utenfor lovens virkefelt vil slik plikt ikke foreligge, og det vil da heller ikke være fradragsrett for den inngående avgiften leverandøren selv betalte ved sin anskaffelse/investering for å kunne yte vedkommende tjeneste. Dersom tjenesten derimot er nullsatset er forholdet derimot trukket inn under lovens virkefelt. At avgiften er satt til null er da uten betydning. I og med at forholdet omfattes av loven vil også lovens fradragsbestemmelser komme til anvendelse for så vidt gjelder urefundert inngående avgift.

Vegfritaket som vegsektoren nyter godt av er et godt og nærliggende eksempel på et område hvor det er innført nullsatsede tjenester. Vegfritaket er hjemlet i mval. § 16 nr. 13, og vil bli gjennomgått nedenfor.

1.7 Omsetning til utlandet.

Etter mval. § 1 foreligger det avgiftsplikt både på omsetning av varer og tjenester innen Norge og ved innførsel fra utlandet. Derimot foreligger det ikke avgiftsplikt på utførsel til utlandet. Det heter i § 16:

“Det skal ikke betales avgift av omsetning av:

1. Varer og tjenester:
 - a. til utlandet”

For transport gjelder etter mval. § 16 nr. 4 en særregel om at innenlands transport er avgiftsfri når transporten skjer direkte til eller fra utlandet. Understrekingen er viktig. For innenlands transport ellers gjelder intet avgiftsfritak, jfr. nedenfor under Kap 5. Mval. § 16 nr. 4 oppstiller likevel avgiftsfritak for innenlands del av transport som skjer til eller fra annet land. Transportvederlaget vil da forutsetningsvis være avgiftspliktig til utlandet, men noe krav for avgiftsfritak i Norge er dette ikke.



2 Generelt om vegfritaket

2.1 Bakgrunn.

Innføring av merverdiavgift i 1970 medførte konkurransevidning mellom Vegvesenets avgiftsfrie arbeid i egenregi og innleid arbeid utført i fremmedregi. Dette var noe en fra første stund var klar over og ønsket å avhjelpe. I Ot.prp. nr. 26 (1970) uttales i denne sammenheng følgende i utvalgsinnstillingen:

"Utvalget finner ikke å kunne tilrå å pålegge det offentlige avgiftsplikt når det gjelder arbeid på vei. Dette flertall mener at situasjonen her er så spesiell at det konkurransevidningsproblemet som er oppstått mellom privat og offentlig drift, best kan løses ved et avgiftsfritak for veiarbeid. Flertallet foreslår derfor å frita for merverdiavgift planlegging og prosjektering, bygging, reparasjon og vedlikehold av vei. Fritaket forutsettes bare å gjelde siste ledd i omsetningen og bare omfatte arbeid, ikke materialer."

Som det framgår er vegfritaket basert på behovet for avgiftsmessig likebehandling mellom privat og offentlig drift, og siden en ikke ønsket å innføre avgiftsplikt for Vegvesenets egenregi måtte det i stedet innføres et avgiftsfritak for private konkurranter tilsvarende det offentliges fordel med avgiftsfri egenregi. For en nærmere begrunnelse for vegfritaket vises til pkt. 3.4. nedenfor.

Unntak fra avgiftsplikt når det gjelder tjenester vedrørende veg ble vedtatt i henhold til utvalgsflertallets innstilling. Unntaksbestemmelsen ble tatt inn i mval. § 16 nr. 12 (nr. 13 fra 1999), og ble gjort gjeldende fra 1. januar 1973. Ordningen skulle gjelde midlertidig fram til 1. januar 1978, men ble senere forlenget fram til 1. januar 1981. Etter dette tidspunkt er fritaket gitt forlenget gyldighet uten tidsbegrensning.

Vegfritaket gjelder bare omsetning til vegholder. Omsetning fra vegholder utløser avgiftsplikt på vanlig måte, jfr. mval. § 11 annet ledd. Et eksempel på omsetning fra vegholder omtales under pkt. 6.1. vedrørende ledninger. Innhold i og omfang av vegfritaket vil bli gjennomgått i det følgende. Under pkt. 5.6 nedenfor er det i tillegg inntatt en sammenfatning over det totale avgiftsfrie området i vegsektoren.

2.2 Hjemmelen.

Hjemmelen for vegfritaket finnes i mval. § 16 nr. 13 (nr. 12 før 1999). Bestemmelsen lyder som følger:

"§ 16. Det skal ikke betales avgift ved omsetning av:

13. Tjenester i siste omsetningsledd som gjelder planlegging, prosjektering, anlegg, reparasjon og vedlikehold av offentlig veg og baneanlegg utelukkende for skinnegående, kollektiv persontransport, samt fremstilling på verksted av bruer eller deler av bruer til slik veg eller bane."

Fritaket i mval. § 16 nr. 12 ble i 1974 utvidet til også å gjelde tjenester vedrørende baneanlegg utelukkende for skinnegående, kollektiv persontransport. I 1981 ble avgiftsfritaket ytterligere utvidet til også å omfatte fremstilling av bruer og deler av bruer på verksted og fabrikk. Nevnte utvidelser av vegfritaket vil bli nærmere gjennomgått under pkt. 3.2. nr. 2 samt pkt. 3.5. nedenfor.

2.3 Vegtjenester.

Vegfritaket er begrenset til omsetning av tjenester. Som anført under pkt. 1.5. er det pr. 1. juli 2001 innført avgiftsplikt på tjenesteomsetning. Vegfritaket framstår som et unntak fra denne generelle avgiftsplikten. Bestemmelsen omhandler omsetning av tjenester, hvilket betyr tjenester mot vederlag utført av eksterne tjenesteytere.

Tjenester utført av etatens egne folk anses derimot ikke som avgiftspliktig omsetning. Fritaket gjelder dessuten bare tjenesteomsetning. Omsetning av varer er med svært få unntak alltid avgiftspliktig.

Hvilke innleide tjenester som omfattes av avgiftsfritaket følger av Forskrift nr. 55 som i § 1 uttrykker (jfr. forrige pkt.):

"Det skal ikke betales merverdiavgift av omsetning av tjenester i siste omsetningsledd som gjelder planlegging, prosjektering, anlegg, reparasjon og vedlikehold av offentlig veg."

Tjenester som nevnt omfattes av vegfritaket, og vil være de såkalte avgiftsfrie vegtjenestene. Om innleide tjenester omfattes av vegfritaket eller faller utenfor vil være et spørsmål om hvilke innretninger som omfattes av begrepet "offentlig veg", og hvilke som faller utenfor dette begrepet. Dette vil bli nærmere behandlet under pkt. 3.2. nedenfor i forbindelse med gjennomgangen av de "godkjente veginnretninger".

2.4 Siste omsetningsledd.

Vegfritaket kommer bare til anvendelse i siste omsetningsledd. Siste omsetningsledd vil være den ytelse som selger/leverandør/entreprenør yter overfor vegholder som byggherre. Dersom det i forbindelse med slik omsetning ytes tjenester på "godkjent innretning", vil tjenesten være å anse som en vegtjeneste i siste omsetningsledd som i henhold til mval. § 16 nr. 13 skal faktureres uten merverdiavgift. Summen av disse tjenester er det avgiftsfrie området – vegfritaket – som Statens vegvesen nyter stor avgiftsmessig fordel av.

Når tjeneste ytes i tidligere omsetningsledd, for eksempel fra en underentreprenør til en hovedentreprenør, er det således klart at vegfritaket ikke kommer til anvendelse på tjenesten i dette omsetningsleddet, uansett om tjenesten gjelder en godkjent veginnretning aldri så mye. Underentreprenør i tidligere omsetningsledd må fakturere enhver ytelse inkl. mva. Hvis utført tjeneste er en avgiftsfri vegtjeneste vil imidlertid hovedentreprenøren ikke kunne velte betalt avgift over på Vegvesenet som byggherre. For byggherren skal det rent avgiftsmessig komme ut på ett enten hovedentreprenøren utfører arbeidet selv eller setter det bort til en underentreprenør.

Vegholder skal uansett ikke svare avgift på avgiftsfrie vegtjenester. Betalt merverdiavgift på disse tjenestene må hovedentreprenøren i stedet gjøre fradrag for i sitt avgiftsregnskap med skattemyndighetene.

Hvis tjenester er utført i flere ledd vil det for alle ledd før nest siste ledd måtte beregnes avgift på vanlig måte, og betalt avgift veltes videre på mottaker ved videre omsetning. Det gjøres samtidig fradrag i avgiftsregnskapet for betalt avgift i forrige ledd. For omsetning fra nest siste til siste ledd forholdes som anført i forrige avsnitt. Vegfritaket er således ikke å forstå dithen at fritak kun gis for tjenesteomsetning i siste ledd mot å velte over på byggherren avgift for omsetning i tidligere ledd. Ved at hovedentreprenør gis fradragsrett for betalt avgift i tidligere omsetningsledd, sikres byggherren avgiftsfrie vegtjenester uansett om tjenesten er utført i siste ledd eller ikke. Tjeneste vedrørende godkjent veginnretning skal med andre ord håndteres avgiftsmessig som om tjenesten var utført av hovedentreprenør i siste ledd. Det skal ikke ha betydning rent avgiftsmessig enten hovedentreprenør benytter underentreprenør eller ikke. Dette er avklart med Skattedirektoratet som i en tidligere konkret tvistesak bl.a. anfører:

"Dersom hovedentreprenøren benytter underentreprenør, skal tjenester som gjelder offentlig veg faktureres med avgift fra underentreprenør til hovedentreprenør. Hovedentreprenøren vil iht. mval. § 21 ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på faktura fra underentreprenøren. Når en hovedentreprenør fakturerer byggherren for tjenester som gjelder offentlig veg, kan han etter Skattedirektoratets oppfatning fakturere tjenstedelen uten avgift, uansett om han har utført tjenestene selv eller ved hjelp av underentreprenør. ----- Dersom en hovedentreprenør for eksempel leverer en ferdig bru til Vegvesenet, må tjeneste-andelen anses å falle inn under fritaket, uavhengig av hvorvidt det er benyttet underleverandør eller ikke. ----- Det avgiftsmessige resultatet for byggherren blir således det samme enten det kjøpes brudeler direkte fra verksted/fabrikk eller fra en hovedentreprenør som benytter underleverandører til å utføre prefabrikasjonen."

2.5 Offentlig veg.

Det oppstilles etter § 16 nr. 13 et hovedkrav om at en tjeneste må gjelde "offentlig veg" før en tjeneste skal kunne omfattes av vegfritaket. Veglovens § 1 oppstiller følgende 2 hovedkrav for at en veg skal kunne karakteriseres som "offentlig veg":

"Offentlig veg er veg eller gate som er open for allmenn ferdsel og som blir halden ved like av stat, fylkeskommune eller kommune etter reglane i kap. IV."

Det er kap. IV i vegloven en her sikter til. Begge krav i bestemmelsen må være oppfylt før en veg er å anse som offentlig veg. Det avgjørende er altså ikke om den enkelte veg har private eller offentlige eiere, men om alle og enhver kan benytte den og om vedlikeholdet går over de offentlige vegbudsjetter. Når privat veg unntaksvis er åpen for alminnelig ferdsel og vedlikeholdes av kommunen på vanlig måte, er kravene til "offentlig veg" oppfylt. Det er også kravene for anvendelse av vegfritaket etter mval.

Omvendt blir det ofte hevdet at veger i havneområder er å betrakte som private veger fordi de vedlikeholdes av havnekassen og fordi havnestyrenes økonomi er adskilt fra den generelle kommunale økonomi. Selv om slike veger i prinsippet kan være åpne for alminnelig ferdsel, mangler i så fall hovedkravet om vedlikehold etter veglovens kap. IV før vegfritaket etter mval. kan komme til anvendelse. Dette er neppe overskuet av de havnestyrer som fastholder at veger i havneområder er vedlikeholdt etter privatrettslige regler. Når havnestyrer motsetter seg oppklassifisering etter vegloven av veger i havneområder fordi vegene er private, burde dette formentlig ha den kostbare konsekvens at vegene ikke kan vedlikeholdes av kommunen som sådan, og derved at vegfritaket ikke kan påberopes for disse vegenes vedkommende. Hvorvidt dette følges opp av fylkesskattekontorene er imidlertid usikkert.

Dersom det foreligger bindende vedtak om senere opptak som offentlig veg vil vegfritaket også omfatte anlegg av privat veg. Dette gjelder selv om det ikke skal ytes vederlag for vegen. Private anlegg og privat kostnadsansvar for veganlegg rokker således ikke ved vegfritaket så lenge anleggene er vedtatt opptatt som offentlig veg. Samme regel gjelder imidlertid ikke ved privat kostnadsansvar for vedlikehold av veg. Vegfritaket omfatter bare offentlig veg, og ett av hovedvilkårene for at rettsfølger som offentlig veg skal kunne utløses er at det offentlige forestår vegvedlikeholdet i henhold til veglovens kap. IV. Privat kostnadsansvar for vedlikehold av veg rokker ved dette hovedvilkåret, og medfører at vegfritaket ikke omfatter slik veg. Privat forskuttering og etterfølgende refusjon fra det offentlige vil derimot neppe skape problemer i forhold til vegfritaket.

Særskilte spørsmål kan rent avgiftsmessig oppstå vedrørende veger som er omfattet av funksjonskontrakt eller OPS-kontrakt. Spørsmålet er om slike veger fortsatt er offentlige i merverdiavgiftslovens forstand. At så er tilfellet vil neppe være tvilsomt når det gjelder veger omfattet av funksjonskontrakter. Her vil tjenesteomsetningen ytes til vegholder på vanlig måte og de vanlige avgiftsregler kommer derved til anvendelse.

Mer tvilsomt er det vedrørende OPS-kontrakter, men også her vil det formentlig være mest korrekt å følge samme avgiftsordning så langt det er mulig. Dette innebærer mva. på all fakturering til OPS-selskapet, men at selskapet bare kan velte videre på Vegvesenet avgift som ikke omfattes av vegfritaket. Selskapet må følgelig gis fradrag for urefundert betalt inngående avgift. Avgiftsplikt på OPS-selskapets rentekostnad framstår imidlertid som et spørsmål som ved utgivelsen av Mva-håndboken fortsatt var uløst.

2.6 Planlegging og prosjektering.

Ikke bare arbeidet med anlegg av veg i fysisk forstand omfattes av vegfritaket. Som det framgår av mval. § 16 nr. 13 vil også det forutgående prosjekterings- og planleggingsarbeidet omfattes. I henhold til Skattedirektoratets rundskriv nr. 27 av 1972 er imidlertid fritaket begrenset til planlegging og prosjektering av konkrete vegprosjekter, jfr. Vedlegg 1 og 2.

Hva som menes med konkrete vegprosjekter kan være et særskilt spørsmål. Så lenge prosjekteringsformål er veganlegg vil det ikke utelukke anvendelse av vegfritaket

dersom innleide konsulentttjenester i en tidlig prosjekteringsfase benyttes til å vurdere alternative løsninger og endelig trasé ennå ikke kan vises i marken. Dersom det i "konkret vegprosjekt" skulle innfortolkes et krav om at vegtraséen skulle kunne påvises i marken før prosjekteringstjenestene var omfattet av vegfritaket, ville "prosjektering av veg" og "planlegging av veg" være sammenfallende begreper. Dette er ikke lovens intensjon, i det loven åpner for avgiftsfritak for både prosjektering og planlegging av veg. Det må følgelig være forskjell på prosjektering og planlegging av veg. Korrekt forståelse av prosjekteringsbegrepet går ut på at avgiftsfritaket ikke forutsetter noen grense i tid forut for oppstart av konkret vegplanlegging. Dette er nå avklart med Skattedirektoratet.

Spørsmålet vil imidlertid være hva som nærmere bestemt ligger i avgiftsmyndighetenes krav om "konkrete vegprosjekter" før vegfritaket kommer til anvendelse. Forholdet er at det har vært lovgivers mening generelt å unnta vegplanleggings- eller vegutredningsarbeid fra vegfritaket. Dersom planlegging/utredning ikke gjelder trafikkavviklingen fra A til B, men derimot har som formål å analysere for eksempel behovet for bruvedlikehold i Sør-Norge eller å gi en vurdering av behovet for generell oppgradering av innfartsårene til de største byene, har en ikke lenger med "konkrete vegprosjekter" å gjøre. Vegfritaket kommer derfor ikke til anvendelse på innleide tjenester med slike formål.

Planarbeid omfatter gjerne også KU-arbeid – dvs. konsekvensutredninger i henhold til plan- og bygningsloven. Dette vil være et nødvendig forutgående arbeid før framføring av ny veg. KU-arbeid er imidlertid like mye arbeid av hensyn til naboer og miljø som av hensyn til vegen. Spørsmålet er derfor om en vurdering av konsekvensene av vegen kan anses som et veganliggende. Den alminnelige oppfatning går ut på at spørsmålet må besvares bekreftende, og at konsekvensutredning av et vegprosjekt således vil være avgiftsfritt i sin helhet. Selv om en konsekvensutredning går ut på å påpeke behovet for tiltak av hensyn til miljø og naboer og andre brukere, vil dette være tiltak som planlagt veg har utløst.

Å påpeke behovet for slike tiltak vil være et veganliggende som kan utføres som avgiftsfrie vegtjenester, men straks en går over til planlegging av slike tiltak strekker ikke lenger vegfritaket til. Da bedriver en ikke lenger vegplanlegging, men planlegging av noe annet enn veg. Vegfritaket omfatter ikke slike tjenester. Dette følger av Forskrift nr. 55 § 5 som uttrykker:

"Avgiftsfritaket etter § 1 omfatter ikke omsetning av tjenester som gjelder planlegging, prosjektering, anlegg, reparasjon og vedlikehold av innretninger som ikke bygges av hensyn til en veg eller gates bruk, bevaring eller sikring som trafikkåre, selv om innretningen bygges innenfor det område som regnes med til vegen eller gaten."

Som det framgår faller også planlegging og prosjektering utenfor vegfritaket når planlegging/prosjektering gjelder annet enn godkjente veginnretninger. Når planarbeid vedrørende veg omfatter mer enn selve vegen, vil en således måtte splitte vederlaget for arbeidet i en avgiftspliktig og en avgiftsfri del. Dette forhindrer likevel ikke at selve KU-utredningen i sin helhet antas å kunne betraktes som en avgiftsfri vegtjeneste. Jfr om dette også under pkt. 3.10. nedenfor.

2.6.1 Tilbehør til plan- og prosjekteringsarbeid.

Avgiftsfritt prosjekteringsarbeid av veg eller annen godkjent veginnretning, jfr. nedenfor under pkt. 3.2., medfører som regel også en viss levering av fysisk vare som en del av prosjekteringen. Dette kan være tegninger, kart, fotografier, modeller eller lignende, og ville uten prosjekteringsarbeidet i prinsippet være å anse som et tilfelle av avgiftspliktig vareleveranse. Når slik vareleveranse foretas parallelt med og senest samtidig med avslutningen av prosjekteringsarbeidet, anses imidlertid tegninger og modeller etc. som en del av prosjekteringsarbeidet, og ikke som vanlig vareleveranse. Dette gjelder også når hjelpemateriell som nevnt leveres i flere enn ett eksemplar, men oppkopiering og annen mangfoldiggjøring anses derimot som avgiftspliktig vareproduksjon/leveranse. Det samme gjelder ved etterbestilling og ved levering av hjelpemateriell etter at prosjekteringsarbeidet er avsluttet.

2.7 Tjenester med å berede grunnen for vegframføring.

Ikke bare det forutgående kontorarbeidet vedrørende prosjektering og planlegging av veg vil være omfattet av vegfritaket. Også arbeidet med rent fysisk å berede grunnen for vegframføring omfattes. Dette omfatter for det første oppmålingsarbeid og grunnundersøkelser på den konkrete traséen. Dernest omfattes arbeidet med å gi plass for ny veg. Dette gjelder for eksempel fjerning av vegetasjon av enhver art, bortsprengning av fjellknauser, fjerning av bygninger, flytting av ledninger etc. etc. Både arbeidet med fjerning og bortkjøring omfattes av vegfritaket. Planering av bortkjørte masser og gjenoppbygging av fjernede bygninger vil imidlertid være å anse som arbeid på noe annet enn veg, og vil som sådan utløse avgiftsplikt på vanlig måte.

Innleide tjenester for å berede grunnen for ny veg, vil være avgiftsfrie etter det såkalte framføringsprinsippet. Om dette har Vegdirektoratet tidligere uttalt:

"Framføringsprinsippet tilsier at arbeid med å berede grunnen for ny veg omfattes av vegfritaket. Dette betyr for eksempel at vegetasjon og bygninger vil kunne fjernes og fjellknauser vil kunne sprenges uten mva. for så vidt gjelder innleide tjenester. Det samme gjelder for den saks skyld eventuell fjerning av jernbanespor etc. etc. Av hensyn til vegframføring vil det generelt kunne legges til grunn at arbeid med å berede grunnen rent fysisk omfattes av vegfritaket.

Spørsmålet er imidlertid om framføringsprinsippet strekker seg lenger enn dette. I henhold til fast praksis synes spørsmålet å måtte besvares benektende. Innretninger som fjernes for å berede grunnen for ny veg vil ikke uten avgift kunne reetableres et annet sted. Framføringsprinsippet omfatter således bare fjerningen, ikke en eventuell påfølgende reetablering. Fjernede hus kan således ikke uten avgift gjenoppbygges på naboeiendom, fjernet vegetasjon kan ikke uten avgift plantes på nytt annet sted, og fjernet jernbanespor kan ikke uten avgift omlegges ved nyanlegg langs, over eller under den nye vegtraséen.

Like klart vil dette være der det i det hele tatt ikke er tale om fjerning for å berede grunnen for ny veg, men der topografiske forhold tilsier at jernbanebru må bygges for å kunne framføre underliggende nyanlagt veg. Framføringsprinsippet er åpenbart strukket for langt dersom en antar at vegfritaket omfatter enhver konstruksjon på naboeiendom som nødvendiggjøres ved framføring av ny veg."

2.8 Advokattjenester.

Før momsreformen av 1. juli 2001 var advokattjenester i likhet med utøvelse av andre liberale yrker avgiftsfrie i den forstand at de i det hele tatt falt utenfor merverdiavgiftslovens virkefelt. Slike tjenester ble imidlertid omfattet av den generelle avgiftshjemmelen for tjenesteomsetning som ble innført nevnte dato. Dette betyr at advokattjenester som ytes til Vegvesenet er å anse som avgiftspliktige tjenester. Enten advokattjenestene består i domstolsarbeid eller utenrettslige rettsarbeid vil det således påløpe merverdiavgift.

Vegvesenet etterspør advokattjenester særlig i forbindelse med grunnnerverv eller på annen måte for å berede grunnen for framføring av ny veg. I fysisk forstand vil det "å berede grunnen for framføring av ny veg" gjennomgående være å anse som en del av vegprosjektet og således omfattes av vegfritaket.

Å berede grunnen i fysisk forstand omfatter fjerning av vegetasjon, fjellknauser og bygninger etc., jfr. forrige pkt. Å berede grunnen i juridisk forstand stiller seg avgiftsmessig annerledes. Rettsarbeid er noe annet enn fysisk klargjøring av vegtraséen, også avgiftsmessig. Det er bare den fysiske klargjøringen som omfattes av vegfritaket.

Dersom advokater hadde deltatt i planlegging og prosjektering i den egentlige betydning av disse begreper, vil selvsagt disse tjenestene være avgiftsfrie på vanlig måte. Det er ikke tjenesteyterens utdanningsbakgrunn som avgjør, men snarere hvilke tjenester som ytes. Det er imidlertid ikke vegplanlegging i egentlig forstand en tenker på med advokattjenester, men derimot domstolsarbeid og annen juridisk tjenesteyting. Konklusjonen er derfor at advokaters tjenester vil være avgiftspliktige forutsatt at en med advokattjenester mener rettsarbeid etc. Avgiftsmessig skilles det således mellom tjenester vedrørende henholdsvis juridisk og fysisk adkomst til grunn for ny vegframføring. Skattedirektoratet uttaler i denne sammenheng:

"-----også de tjenester som er blitt avgiftspliktige fra 1. juli 2001 vil omfattes av fritaket såfremt de gjelder planlegging osv. av offentlig veg. Eksempelvis anser vi at omsetning av konsulenttjenester i forbindelse med planlegging av offentlig veg vil være fritatt for merverdiavgift. Det samme gjelder byggeledelse. Imidlertid kan etter vårt syn for eksempel ikke advokatbistand i forbindelse med ekspropriasjon av grunn til offentlig veg betegnes som tjenester som gjelder planlegging osv. av offentlig veg. Slike tjenester skal derfor faktureres med avgift. Vi er for øvrig enig med Vegdirektoratet i at det i prinsippet er uten betydning hvilken profesjon en tjenesteutøver tilhører så lenge de utførte tjenestene omfattes av fritaket for merverdiavgift etter mval. § 16 nr. 13."

2.9 Konsulentttjenester.

Før avgiftsreformen av 2001 var det mye tvil om innleie av konsulentttjenester var å anse som avgiftspliktig omsetning eller ikke. Tidligere var ordningen slik at en rekke konkrete konsulentttjenester var avgiftspliktige, jfr. nedenfor under pkt. 2.13., men de kunne etter omstendighetene også være omfattet av vegfritaket. Generelle konsulentttjenester falt derimot i sin helhet utenfor lovens virkefelt. Med konkrete konsulentttjenester mente en for eksempel "prosjektering av bygning" mens generelle konsulentttjenester mente en for eksempel utredning om "vintervedlikehold av veier" eller nye asfalttyper etc. etc.

Ved avgiftsreformen av 2001 ble det innført en generell avgiftshjemmel for tjenesteomsetning, og denne vil kategorisk omfatte alle konsulentttjenester med mindre disse kan henføres under ett av unntakene som loven inneholder. Særlig viktig er det å framheve at innleide konsulenter nå som før vil kunne utføre avgiftsfrie vegtjenester når tjenestene gjelder de godkjente veginnretningene, jfr. nedenfor under pkt. 3.2. Utenfor disse vil innleide konsulentttjenester generelt omfattes av den nye avgiftshjemmelen for tjenesteomsetning.

For levering av hjelpemateriell i forbindelse med gjennomføring av et konsulentarbeid (utarbeiding av tegninger, kart, fotografier og modeller etc.), se pkt. 2.6.1. ovenfor.

2.10 Forskning.

Før avgiftsreformen av juli 2001 var forskning en stor tjenestegruppe som falt utenfor lovens virkefelt, og som det derfor ikke var hjemmel for avgiftspåslag for. Ved avgiftsreformen ble det innført en generell avgiftshjemmel for tjenesteomsetning, og denne omfatter også omsetning av forskningstjenester. Dette innebærer at forskningsoppdrag mot vederlag i all hovedsak vil være å anse som avgiftspliktige tjenester. Avgiftsplikt forutsetter at forskningsoppdrag er å anse som tjenesteomsetning på vanlig måte. I departementets innstilling heter det i denne sammenheng:

"Departementet vil understreke at avgiftsplikt for forskningstjenester bare er aktuelt når slike tjenester omsettes. Kravet til omsetning er et generelt vilkår for avgiftsplikt. Omsetning er bl.a. definert som ytelse av tjeneste mot vederlag. --- Kravet til at det må foreligge omsetning innebærer at forskning som finansieres gjennom f.eks. det som i dag kalles grunnbevilgninger ikke vil bli omfattet av en avgiftsplikt. Forskningsrådets finansiering av forskningsarbeid anses heller ikke som omsetning. Det vil derfor ikke bli aktuelt å oppkreve avgift på utførelse av slik forskning."

For Vegvesenet vil det etter dette måtte beregnes mva. på eksterne forskningsoppdrag som det ytes vederlag for, med mindre det er tale om tjenester som på ett eller annet grunnlag omfattes av vegfritaket. Det skal derimot ikke beregnes avgift på såkalt bidragsforskning, dvs. forskningsoppdrag som i hovedsak finansieres gjennom grunnbevilgninger. Det skal heller ikke beregnes mva. på evt. tilskudd til slik forskning selv om Vegvesenet i og for seg har interesse i forskningsprosjektet. Dette skyldes at omsetningskravet ikke anses oppfylt når det kun ytes tilskudd og ikke fullt vederlag.

2.11 IT-tjenester.

Også innleide IT-tjenester vil etter avgiftsreformen av 2001 omfattes av den generelle avgiftshjemmelen for tjenesteomsetning, med mindre tjenestene benyttes til prosjektering etc. av nødvendig veginnretning, jfr. nedenfor under pkt. 3.2., og de således kan anses omfattet av vegfritaket. Tidligere var det slik at tjenester som ikke var omfattet av vegfritaket ofte falt utenfor lovens virkefelt, og således var avgiftsfrie for kjøper uansett. I og med endringen som følger av avgiftsreformen er det derfor her som ellers viktigere enn før å avklare vegfritakets rekkevidde.

Når det gjelder dataprogrammer vil standard dataprogrammer som alle og enhver kan kjøpe være å anse som vare som omfattes av den generelle avgiftshjemmelen for vareomsetning, jfr. mval. § 13. Tidligere var det slik at dataprogrammer som var spesiallaget for kjøper var avgiftsfrie. Her la en hovedvekt på arbeidsandelen, og slike programmer ble derfor ansett som en IT-tjeneste som etter dagjeldende lov falt utenfor lovens virkefelt. Etter avgiftsreformen av 2001 omfattes også slike IT-tjenester av den generelle avgiftshjemmelen for tjenesteomsetning. Alle IT-tjenester vil således være avgiftspliktige etter juli 2001, med mindre IT benyttes i forbindelse med prosjektering og anlegg etc. av en nødvendig veginnretning som nevnt.

2.12 Næringsdrivende, fradragsrett etc.

Statens vegvesen er registrert i et særskilt avgiftsmanntall for offentlige instanser, og er ikke å anse som en regulær avgiftspliktig næringsdrivende. Dette betyr at etaten ikke har avgiftsregnskap i merverdiavgiftslovens forstand. At en ikke har avgiftsregnskap innebærer at en heller ikke har fradragsrett for betalt urefundert inngående merverdiavgift, i det en derved ikke har noe å gjøre fradrag i. For å forklare betydningen av dette skal først begrepene "inngående" og "utgående" avgift forklares, jfr. mval. § 4:

- **Inngående avgift:** avgift som betales ved ens egne kjøp
- **Utgående avgift:** avgift som ved salg innfordres til statskassen

Så lenge en hadde egen produksjon innen etaten innebar manglende fradragsrett betydelige konkurransevridningsfaktorer i Vegvesenets disfavør. Særlig når det gjaldt den avgiftsmessige håndteringen av forbruksmateriell som for eksempel drivstoff og sprengstoff. Slike hjelpestoffer forbrukes og anses derved ikke omsatt til byggherren, jfr. nedenfor under pkt. 4.3.

For anlegg i fremmedregi skal hjelpestoffer som ikke er omsatt kun faktureres ekskl. mva. Betalt urefundert mva. får en i stedet gjøre fradrag for i sitt avgiftsregnskap med skattemyndighetene. I egenregi hadde en imidlertid ikke noe avgiftsregnskap å gjøre fradrag i, og Vegvesenet ble derved sittende igjen med alle kostnadene til hjelpestoffer /forbruksmateriell, inkl. mva.

Etter at produksjon ble skilt ut som eget selskap, er i all hovedsak egenregien borte. Dermed er også denne konkurransevriddningsfaktoren borte. Vegvesenet setter nå i hovedsak bort alt arbeid i fremmedregi, og vil derved aldri sitte igjen med mva. på hjelpestoffer.

En annen betydning av at Vegvesenet ikke er å anse som avgiftspliktig næringsdrivende i merverdiavgiftslovens forstand var at en aldri betalte investeringsavgift så lenge denne avgiftsformen besto. For Vegvesenet skulle det enten betales full merverdiavgift eller - på grunnlag av vegfritaket - ingen avgift overhodet. Næringsdrivende fikk derimot fradragsrett for betalt inngående avgift på alle driftsmidler i egen næring mot påslag for investeringsavgift. Investeringsavgiften var på 7%. Vegvesenet fikk derimot påslag for full merverdiavgift på vareanskaffelser, enten varene var driftsmidler eller andre varetyper. Også dette innebar en konkurransevriddningsfaktor i Vegvesenets disfavør så lenge en hadde produksjon innen etaten. Investeringsavgiften ble imidlertid avskaffet i 2002.

2.13 Tjenester utenfor lovens virkefelt. Avgiftsreformen av 2001.

Før juli 2001 gjaldt avgiftsplikten etter lov om merverdiavgift i første rekke vareomsetning. Tjenesteomsetning var i prinsippet avgiftsfri med mindre avgift på tjenesteomsetning var uttrykkelig bestemt. I henhold til den tidligere mval., § 13 var imidlertid slik avgiftsplikt bestemt for en rekke tjenestearter som var viktige for Vegvesenet, bl.a. følgende:

- Arbeid på vare eller fast eiendom, herunder jordbearbeiding.
- Transport og databehandling
- Teknisk, administrativ eller organisatorisk bistand, herunder vareprøver

En rekke tjenestearter falt imidlertid utenfor lovens virkefelt, og for disse var det således ikke hjemmel for avgiftspåslag overhodet. Tjenestearter som i prinsippet ble omfattet av loven var for Statens vegvesen i stor grad omfattet av vegfritaket. Dette gjaldt som *lex specialis* og overstyrte avgiftsplikten etter mval. § 13 som nevnt. Det kunne således komme ut på ett for Vegvesenet som kjøper/mottaker av tjenestene enten tjenesteartene var omfattet av lovens virkefelt eller ikke, i det de på grunn av vegfritaket i stor grad var avgiftsfrie uansett.

Med virkning fra juli 2001 er det innført en særskilt avgiftshjemmel for tjenesteomsetning, og denne speilvender det tidligere prinsippet om at "tjenesteomsetning er avgiftsfri med mindre det er vedtatt særskilt avgiftsplikt." Den nye avgiftshjemmelen innfører avgiftsplikt på "enhver tjenesteomsetning med mindre det er gitt særskilt avgiftsfritak." Vegfritaket er et slikt særskilt avgiftsfritak som overstyrer den generelle avgiftshjemmelen. I og med at det nå er innført generell avgiftsplikt på tjenesteomsetning med mindre omsetningen kan henføres under for eksempel vegfritaket, er vegfritaket i prinsippet blitt skarpere i kantene – mer absolutt. Det er således viktigere enn før å avgjøre om vegfritaket kommer til anvendelse eller ikke.

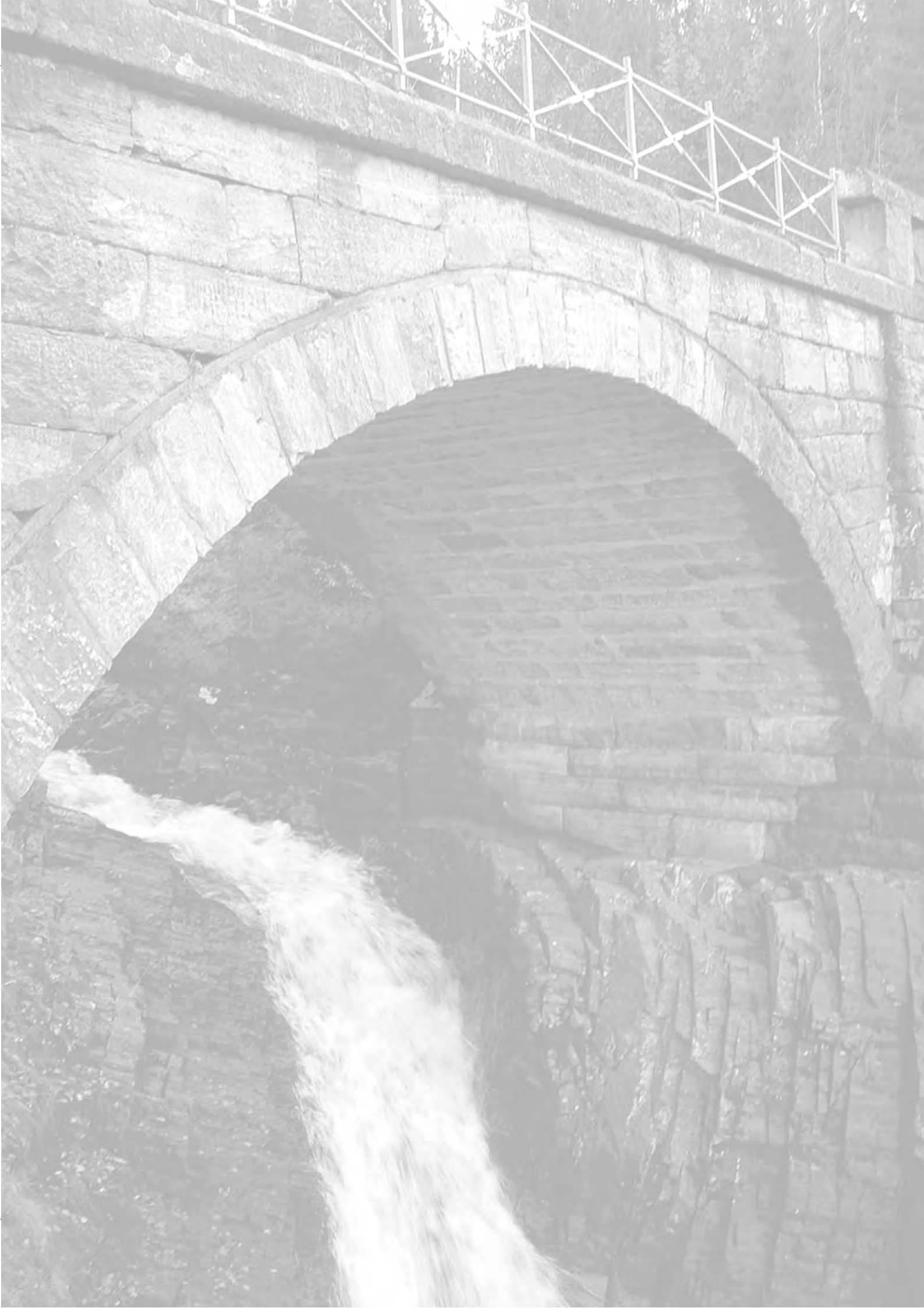
For næringsdrivende selger/tjenesteyter har det imidlertid aldri vært uten betydning enten en tjeneste var omfattet av for eksempel vegfritaket eller falt utenfor lovens virkefelt. For selger/tjenesteyter innebar de to mulighetene to helt ulike avgiftsordninger. Dette har sammenheng med reglene om tjenesteyters fradragsrett for betalt inngående avgift, jfr. også pkt. 1.6. ovenfor. Dersom en ytelse faller utenfor lovens virkefelt vil lovens ordninger, herunder fradragsretten som loven hjemler, i det hele tatt ikke komme til anvendelse på vedkommende ytelse. Motsatt vil en tjeneste som omfattes av for eksempel vegfritaket gi fradragsrett for betalt avgift fordi mval. i prinsippet gjelder for vedkommende ytelse selv om det rent avgiftsmessig er innført en nullsats for denne tjenesteomsetningen.

Også fradragsretten som er hjemlet i mval. vil i et slikt tilfelle komme til anvendelse, og tjenesteyter kan således gjøre fradrag i sitt avgiftsregnskap for betalt urefundert inngående merverdiavgift som han i sin tid betalte på anskaffelser vedrørende den aktuelle tjeneste. I og med at momsreformen av 2001 har lagt de fleste tjenester inn under lovens virkefelt har fradragsretten for betalt inngående avgift utvidet seg tilsvarende. Dette fordi lovens ordninger, herunder fradragsretten, omfatter betalt urefundert inngående avgift på alle tjenester som omfattes av loven.

2.14 Framtidig gyldighet.

I og med at vegfritaket er begrunnet i hensynet til konkurransenøytralitet mellom egenregi og fremmedregi, vil det etter utskillelsen av Vegvesenets produksjonsside i eget selskap i og for seg ikke være samme grunn som før til å opprettholde vegfritaket i sin nåværende form. Det er imidlertid ikke gitt signaler om at vegfritaket vil bli opphevet av denne grunn. I forbindelse med statsbudsjettet for 2004 har Finansdepartementet imidlertid foreslått innføring av en nettoordning for budsjettering og regnskapsføring av merverdiavgift for statsforvaltningen. Ordningen har klare likhetstrekk med finsk ordning som er beskrevet under pkt. 8.2.3. nedenfor. Ordningen er ment iverksatt fra 2006, og vil kunne innebære store endringer med hensyn til håndtering av avgiftsspørsmålene i statsforvaltningen. Etter omstendighetene vil ordningen også kunne medføre endring av vegfritaket.

Fortsatt gyldighet av vegfritaket vil imidlertid også kunne ha mye for seg. Opprettholdelse av vegfritaket vil for det første kunne begrunnes i et ønske om å skjerme samfunnets vegutbygging. Opphevelse av vegfritaket vil dessuten ikke bare medføre økte avgiftsinntekter til staten, men også behov for økte bevilgninger til Vegvesenet for å betale det nye avgiftspåslaget. Bortfall av vegfritaket vil således innebære en unødvendig sirkelbetaling.



3 Nærmere om vegfritakets utstrekning

3.1 Grunnleggende avgrensning.

Innledningsvis kan det oppstilles følgende 2 grunnleggende avgrensninger for vegfritaket etter mval. § 16 nr. 13:

- Fritaket gjelder kun tjenesteomsetning. Med få unntak er det avgiftsplikt på enhver omsetning av varer.
- Fritaket omfatter bare tjenester som er strengt nødvendige av hensyn til vegens bruk, bevaring eller sikring som trafikkåre.

Visse avgiftsfritak for vareomsetning er oppstilt i mval. §§ 16 og 17. Disse gjelder i første rekke varer for eksport, aviser og bøker samt bestanddeler og utstyr til skip, og antas ikke å ha større praktisk betydning i vegsektoren, jfr. pkt. 1.4.

Viktigere i denne sammenheng er å konkretisere hvilke tjenester som er strengt nødvendige for vegens bruk bevaring eller sikring som trafikkåre. Først må det presiseres at tjenesten må være strengt nødvendig. Tjenesteyting for høyere standard enn det strengt nødvendige faller regelmessig utenfor vegfritaket. Tjenester vedrørende mange av bestanddelene til moderne veger faller dermed utenfor vegfritaket. Mens innholdet i det tekniske vegbegrepet har utviklet seg mye gjennom årene, har det avgiftsmessige vegbegrepet stått mer eller mindre stille siden det ble innført tidlig på 70-tallet. Det eksisterer således et sprik mellom det tekniske og det avgiftsmessige vegbegrep, og det er kun tjenester som etter det avgiftsmessige vegbegrepet ansees strengt nødvendige som omfattes av vegfritaket. Dette vil bli konkretisert i forbindelse med gjennomgangen av de ulike "godkjente" veginnretninger nedenfor.

Tjenesten må videre ikke bare være strengt nødvendig, men må også gjelde vegens bruk, bevaring eller sikring som trafikkåre. Det bakenforliggende hensyn er å sikre framkommelighet. Med vegens bruk sikter en til tjenester som er nødvendige for å kunne gjøre bruk av vegen, for eksempel snøbrøyting og annet vedlikehold. Med vegens bevaring og sikring mener en tiltak for å hindre utrasing, oppløsning og forvitring av selve vegen. Med sikring menes sikkerhet mot utrasing etc. i dag, mens en med bevaring mer mener sikkerhet mot utrasing etc. i framtiden.

Det er verdt å merke seg at den sikringen det her hele tiden er tale om går på å forsvare selve vegen mot skader og forvitring. Det sikring derimot ikke betyr er trafikk-sikkerhet. Hensynet etter vegfritaket er altså framkommelighet og vegens fortsatte eksistens, mens trafikk-sikkerhet og hensynet til vegens naboer/ omgivelser faller utenfor. Sistnevnte hensyn kan kun ivaretas gjennom vanlig avgiftspliktig tjenesteomsetning. At det avgiftsmessige vegbegrepet er utilstrekkelig og lite utviklet synes således åpenbart, men det har på den annen side ikke vært lovgivers mening å innføre et vegfritak utover det strengt nødvendige. Vegholder må således godta at en rekke av de tjenester som må innleies for anlegg av moderne veger utløser avgiftsplikt på vanlig måte. Dette er i tråd med lovgivers mening, og utgjør ikke nødvendigvis noen svakhet ved vegfritaket.

3.2 De "godkjente" veginnretningene

I henhold til det avgiftsmessige vegbegrepet kan det oppstilles en liste over veginnretninger som alle er nødvendige for framkommelighet og vegens bruk, bevaring og sikring som trafikkåre. Det er disse som kalles de "godkjente" veginnretningene, og det er innleie av tjenester på disse veginnretningene som nyter godt av vegfritaket etter mval. § 16 nr. 13. Alle innretninger i moderne veger er selvsagt godkjente, men det en her sikter til er de som omfattes av det avgiftsmessige vegbegrepet. Derfor "godkjente" i anførselstegn. Det understrekes igjen at vegfritaket ikke omfatter vareanskaffelse. Det er bare innleie av tjenester for planlegging prosjektering, anlegg, vedlikehold og reparasjon av "godkjent" veginnretning som gir avgiftsfritak etter vegfritaket. Vegfritaket er hjemlet i mval. § 16 nr. 13, jfr. pkt. 2.2. ovenfor.

De "godkjente" veginnretningene utgjør det helt sentrale punkt i hele avgiftsmaterien. De "godkjente" veginnretningene oppstilles i Forskrift nr. 55 § 4, og definerer hele vegfritaket som er så viktig for Statens vegvesen. Forskrift nr. 55 er gitt med hjemmel i mval. § 16 nr. 13, og forskriftens § 4 lyder som følger:

"Som veg eller del av veg anses foruten selve vegkroppen også andre innretninger som bygges eller monteres av hensyn til vegens bruk, bevaring eller sikring som permanent eller provisorisk trafikkåre for så vel kjørende som gående trafikk.

Som veg eller del av veg regnes bruer, tunneler, fyllinger m.v. for fremføring av vegen, ferjekai-er eller andre kai-er som utelukkende bygges av hensyn til viderebefordring av de vegfar-ende og inngår som ledd i vegnettet, møteplasser, snuplasser, holdeplasser, busslommer, rasteplasser, parkerings- og opplagsplasser m.v. som bygges av hensyn til trafikkavviklingen på vegen. Det samme gjelder kantsten, rekkverk, fortau, rabatter, og trafikkøyer, vegskilter og andre fast monterte trafikkregulerende arrangementer uten lys eller automatikk, samt fotgjengerunderganger eller -bruer.

Til veg eller del av veg hører også vegens dreneringssystem med overvanns-ledninger, grøfter m.v., overbygninger, snøskjermer eller andre innretninger til sikring mot ras eller snødriver, beplantninger samt forstøtningsmurer, mot- fyllinger og lignende for sikring mot utglidninger."

Bestemmelsen er avgrenset til innretninger som er nødvendige av hensyn til vegens bruk, bevaring eller sikring som trafikkåre. Trafikksikkerhetsmessige hensyn, hensynet til vegens naboer og miljø etc. faller utenfor. Se for øvrig pkt. 3.6. nedenfor.

De "godkjente" veginnretningene vil i detalj bli gjennomgått i det følgende. Det er disse veginnretningene slik de nedenfor konkretiseres som må være objekt for innleide tjenester før disse omfattes av vegfritaket og kan utføres/faktureres uten mva. Det kan i alt oppstilles 9 "godkjente" veginnretninger eller grupper veginnretninger. Disse er:

- veg
- bru
- tunnel
- kai
- rasteplass etc.
- rekkverk
- skilt
- drenering
- ras-sikring

Dette er de avgiftsmessig "godkjente" veginnretninger, og disse vil bli gjennomgått og konkretisert i det følgende:

1) VEG. Den første og viktigste "godkjente" veginnretningen er selvsagt VEG. Det avgiftsmessige vegbegrepet omfatter følgende:

- offentlig veg, alle 3 kategorier. Offentlig veg forutsetter at vegen er åpen for almen ferdsel og at den vedlikeholdes av det offentlige i henhold til veglovens kap. IV. Dette er de samme grunnkrav til offentlig veg som stilles i veglovens § 1.
- privat veg, forutsatt bindende vedtak om opptak til offentlig veg
- kjøreveg, både provisorisk og permanent
- gangveg/fortau
- alle masselag og asfalt/betong med oppmerking (herunder anlegg av reflektorer og oppsetting av brøytstikk), skuldre og grøfter, trafikkøyer og kantstein samt evnt. murer og fyllinger etc. anlagt av hensyn til vegen

Vegfritaket omfatter alle innleide tjenester vedrørende nevnte vegkategorier og veginnretninger. For eksempel vil alle former for vedlikehold av veg omfattes av fritaket, enten det er tale om lapping av hull, fresing, høvling, brøyting, strøing, soping, avretting av telehiv, oppgrusing etc. etc. Det presiseres at murer og andre konstruksjoner vil omfattes av vegbegrepet og således av vegfritaket bare når de anlegges av hensyn til vegen. Anlagt av hensyn til nabo eller andre vil innretningen ikke være å anse som en del av vegen og således falle utenfor fritaket. Kilometerstolper og vegnummerskilt omfattes formentlig av vegbegrepet, derimot ikke bommer, vindmåler- og fartsmålerutstyr.

Vegfritaket omfatter alle innleide tjenester vedrørende nevnte vegkategorier og veg-innretninger. For eksempel vil alle former for vedlikehold av veg omfattes av fritaket, enten det er tale om lapping av hull, fresing, høvling, brøyting, strøing, soping, avretting av telehiv, oppgrusing etc. etc. Det presiseres at murer og andre konstruksjoner vil omfattes av vegbegrepet og således av vegfritaket bare når de anlegges av hensyn til vegen. Anlagt av hensyn til nabo eller andre vil innretningen ikke være å anse som en del av vegen og således falle utenfor fritaket. Kilometerstolper og vegnummerskilt omfattes formentlig av vegbegrepet, derimot ikke bommer, vindmåler- og fartsmålerutstyr.

2) BRU. Alle typer bru, alle bestanddeler, herunder drenssystem, fugekonstruksjoner, føringskanaler, lager, fastmontert vedlikeholdsutstyr etc. Fritaket omfatter også bearbeidingsverdien av prefabrikerte bruelementer til bru som er lenger enn 2,5 meter. (Lengdekrav definert ut fra vanlig diameter på kulvert.)

Fritak for prefabrikasjon av bruelementer framgår av Skattedirektoratets Melding nr. 6/1981, jfr. Vedlegg 4. Avgiftsfritak for bruelementer forutsetter spesialtilpasning til konkret bru, og omfatter ikke produksjon av standarddeler. Avgiftsfritaket omfatter bearbeidingsverdien av prefabrikerte bruelementer i alle materialtyper, som for eksempel:

- platebærere
- fagverk
- rekkverkelementer
- hengebrukabler (bearbeidingsverdi fastsatt til 50% av totalverdi)
- fremstilling av spennkabler (bearbeidingsverdi fastsatt til 30% av totalverdi)

Avgiftsfritaket omfatter ikke innkjøp og transport til prefabrikasjonssted av varer som skal bearbeides, ikke verkstedets transport av bruelement til brustedet, og heller ikke ferdigproduserte standardvarer. Når andel bearbeidingsverdi ikke er fastsatt til en fast prosentsats må verdien kvantifiseres i hvert tilfelle.

Avgiftsfritak for prefabrikasjon av bruelement i verksted og fabrikk gjelder uten hensyn til den geografiske avstanden mellom verksted/fabrikk og brustedet. Forholdet representerer et unntak fra den geografisk snevre begrensning av vegfritaket til kun å omfatte selve vegen eller innretninger på eller helt nær vegen. Se ellers nærmere om prefabrikasjonsordningen under pkt. 3.5. nedenfor.

3) TUNNEL. Det avgiftsmessige tunnelbegrepet omfatter tjenester vedrørende anlegg/vedlikehold av

- selve hullet i fjellet
- kjørevegeven inne i tunnelen, jfr. 1)
- portal, himling og veggplater
- vannpumper og oppsamlingsmagasiner
- frostsikringsporter

Innleide tjenester vedrørende nevnte forhold omfattes av vegfritaket. Fritaket omfatter også senere inspeksjon av disse innretningene. Andre tjenester faller derimot utenfor, for eksempel tjenester vedrørende belysning, vifter, brannsikring (med mindre himling og veggplater i seg selv er brannsikre) nødutstyr, utstyr for overføring av radiosending samt estetisk utsmykning.

Veginnretningen TUNNEL illustrerer at bare det som anses strengt nødvendig omfattes av vegfritaket, mens det øvrige faller utenfor. Det er mulig, om ikke behagelig, å komme gjennom tunnelen selv om den er mørk og fylt av eksos. Derimot er det ikke mulig å komme gjennom hvis tunnelen er fylt av vann. Derfor inngår vannpumper i det i avgiftsmessige tunnelbegrepet. Formentlig vil også anlegg av pumpe-sump være å anse som en nødvendig sikring mot oversvømmelse, og vil derfor trolig omfattes av det avgiftsmessige tunnelbegrepet.

Det gjelder ikke samme avgiftsfritak for prefabrikasjon av tunnelelementer som for bruelementer, jfr. 2) BRU. Skattedirektoratets Melding nr. 6/1981, jfr. Vedlegg 4, kan ikke anvendes analogisk utenfor området den faktisk gjelder. Forholdet kan betraktes som et eksempel på at de avgiftsmessige vegbegreper ikke har holdt følge med de tekniske. Logisk sett kan imidlertid ulikheten forsvares med at prefabrikasjon av bruelementer i hovedsak gjelder selve veginnretningen, mens tunnelelementer ikke kan prefabrikeres fordi det er hullet i fjellet som er selve veginnretningen. Platehvelv etc. som settes inn i tunnel aksepteres avgiftsmessig som en del av tunnelen, men er ikke på samme måte som bruelementer en strengt nødvendig bestanddel av vedkommende veginnretning. Ønsket om avgiftsmessig likestilling av de to typer prefabrikasjon er derfor en feil problemstilling. Dette medfører at oppsetting/montering og vedlikehold av tunnelelementer kan foretas uten avgift, men derimot ikke prefabrikasjonen av elementene.

I en mellomstilling kommer en framtidig tunneltype som er under prosjektering, nemlig den såkalte senketunnel. Her er prefabrikasjon nødvendig i det den skal senkes i vann. Overbygning er likeledes nødvendig av samme grunn, men det er egentlig en bru en har behov for. På grunn av at innretningen skal senkes i vann må innretningen likevel bygges som tunnel, og spørsmålet er således om prefabrikasjonsfritaket for bruelementer kommer til anvendelse eller om det er reglene for tunnel som må følges. Et viktig moment er at prefabrikasjon av elementer til senketunnel nødvendigvis MÅ prefabrikeres, mens prefabrikasjon av tunnel (i betydningen "hull i fjellet") ikke er mulig. Senketunnel synes således å ha mest til felles med bru og

burde således nyte godt av prefabrikasjonsfritaket for arbeidsandelen av bruelementer. Saken er fremmet for Skattedirektoratet, og utfallet vil bli inntatt i framtidige utgaver av Mva-håndboken.

4) KAI. Avgiftsfritak for innleie av tjenester på kai forutsetter at angjeldende kai har anløp av ferje i konsesjonspliktig ferjesamband innenfor det offentlige vegnett. Kravet er at "ferjekaier eller andre kaier utelukkende bygges av hensyn til viderebefordring av de vegfarfende og inngår som ledd i vegnettet." I følge kommentarutgaven til merverdiavgiftsloven er det således antatt at vedlikehold av Hurtigrutekaiene faller utenfor, i det Hurtigruta ikke knytter sammen offentlige veger eller i seg selv representerer en del av vegen slik ferjer i vanlig forstand gjør. Kai-begrepet omfatter:

- selve kai-innretningen som stikker ut i vannet
- rekkverk og offentlige skilt/oppmerking
- lem for tilknytning til ferje.

Utenfor det avgiftsmessige kai-begrepet faller belysning, bommer, venterom og motor for ferjelem. At motor for ferjelem faller utenfor har sammenheng med at bare det som er strengt nødvendig for trafikkframføring omfattes av vegfritaket. Dette betyr at bare selve ferjelemmen en skal kjøre på omfattes, men ikke motoren for manøvrering av denne. Det har fra enkelte hold vært reist tvil om denne avgrensningen, men avgrensningen følger av Skattedirektoratets Rundskriv nr. 27 pkt. IV.4., jfr. Vedlegg 1, som lyder:

"-----Det foreligger således avgiftsplikt for tjenester som nevnt som gjelder:

d) ----annet maskinelt eller elektrisk utstyr som for eksempel motorer og pumper til vippebru, og dessuten kabler eller andre ledninger for kraft- tilførsel til innretninger som nevnt."

Som veg opplister veglovens § 1 annet ledd ikke bare ferjekai, men også

"anna kai som står i beinveges samband med veg eller gate."

For å kunne omfattes av kai-begrepet må også slike kaier forstås som "kaier som utelukkende bygges av hensyn til viderebefordring av de vegfarende og inngår som ledd i vegnettet." Det vil således være ferjekaier det hele tiden er tale om under omtalen av "kai" som godkjent veginnretning i avgiftsmessig forstand. Uten formålet "viderebefordring av vegfarende" vil imidlertid slik kai etter omstendighetene kunne oppnå avgiftsfritak som parkeringsplass, jfr. neste pkt., evt. som en bestanddel av vegen, jfr. 1) VEG, i og med at innretningen er inntatt i veglovens egen definisjon av veg.

5) RASTEPLASS etc. Vegfritaket omfatter vegutvidelser for følgende plass-formål:

- rasteplass (omfatter kun utvidelse av asfaltarealet inkl. evnt. oppmerking, men ikke tjenester vedrørende beplantning, utemøbler, kiosker, toaletter etc.)
- snuplass/møteplass
- plass for kontrollstasjon/vektstasjon/bomstasjon (omfatter ikke anlegg og vedlikehold av teknisk utstyr og bygningsmessige innretninger)
- holdeplass/busslomme (omfatter ikke anlegg/vedlikehold av leskur etc.)
- parkeringsplass ("som står i beinveges samband med veg eller gate", jfr. veglovens § 1 annet ledd.) Omfattes bare når den anlegges av hensyn til trafikkavviklingen på vegen, jfr. pkt. 6.5.1. Fritaket omfatter anlegg/vedlikehold av slik parkeringsplass. For utleie av parkeringsplasser gjelder avgiftsplikt, jfr. pkt. 6.5. nedenfor.

Vedlikehold av nevnte plasser omfatter både fjerning av snø og sand samt søppel fra bakken. Tømming av søppelbøtter er derimot arbeid på noe annet enn selve plassen, og vil således i prinsippet være en avgiftspliktig tjeneste.

6) REKKVERK (omfatter tjenester vedrørende brurekkverk, autovern langs vegkant samt midtdeler, men ikke anlegg/vedlikehold av viltgjerder og andre vanlige gjerder, og heller ikke ferister.)

Brurekkverk og autovern anses som bestanddeler av nødvendige veginnretninger og vil således kunne anlegges og vedlikeholdes like avgiftsfritt som selve veginnretningene. At gjerder mot dyr og nabogjerder ikke omfattes har sammenheng med det som er anført under pkt. 3.1. om at en med sikring av vegen mener sikring mot utrasing etc, ikke trafiksikkerhet.

Når det gjelder midtdeler vil det være en smakssak om disse betraktes som bestanddel av veg eller rekkeverk. Midtdeler har stor trafiksikkerhetseffekt, og kunne i prinsippet av denne grunn medført tvil m.h.t. avgiftsspørsmålet. Forholdet bør imidlertid kunne anses som en naturlig bestanddel av vegen eller som et rekkverk tilhørende vegen. Midtdeler skiller trafikantgrupper og gjelder således vegens bruk som trafikkåre, og bør i så fall inngå blant de godkjente veginnretninger som gir avgiftsfritak for innleide tjenester. Avgiftsfritak vil ellers trolig kunne forsvares ved at veg med midtdeler kunne vært erstattet av to separate løp som begge ville vært avgiftsfrie i sin helhet.

7) SKILT (omfatter tjenester vedrørende vanlige normerte trafikkskilt og opplysningsstavler, men ikke anlegg/vedlikehold av lys og automatikk.)

Med vanlige normerte skilt menes standardtype av metall. Montering/vedlikehold av lysende skilt i plast/glass er derimot avgiftspliktig. Belysning faller regelmessig utenfor vegfritaket. Metallskilt med lampe skal derfor deles i en avgiftspliktig og en avgiftsfri del.

Når det gjelder variable skilt vil selve skiltene omfattes av vegfritaket på vanlig måte med hensyn til oppsetting og vedlikehold, men tjenester vedrørende automatikk for å bevege skiltene samt belysning faller utenfor.

8) DRENERING (omfatter tjenester vedrørende vegens drenssystem.)

Avløpsledning for vegens drenssystem inngår som en bestanddel av offentlig veg. Vegens drenssystem har stor betydning for vegens sikring og bevaring som trafikkåre. Vegens drenssystem omfatter grøfter, rør, stikkrenner, kummer og kumlukk etc.

Avløpsledning for vegens drenssystem kan føres så langt det måtte være nødvendig uten at avgiftsfritaket av denne grunn rokkes ved. Dersom avløpsledningen undervegs tar opp i seg private avløpsledninger har heller ikke dette betydning for avgiftsfritaket. (Men selve det private ledningsarbeidet vil derimot være en avgiftspliktig tjeneste.)

At avløpsledning for vegens drenssystem kan føres så langt det måtte være nødvendig uten at avgiftsfritaket rokkes ved, er et unntak fra den geografisk snevre begrensning av vegfritaket til kun å gjelde selve vegen eller veginnretninger som står på eller ligger helt nær vegen.

9. RAS-SIKRING (uansett sikringsmetode, og omfatter både skjæring og tunneltak/vegg.)

Fritaket gjelder alle typer sikringsmetoder og gir avgiftsfritak for tjenesteandelen enten ras-sikringen utføres med bolter, nett, sprøytebetong, eller annet. Også inpeskjon og rensk omfattes. Selv beplantning, som i seg selv faller utenfor vegfritaket, gir avgiftsfritak dersom hensikten med beplantningen er å forhindre ras og utglidning. I så fall vil formentlig etterfølgende stell av slik vegetasjon være å anse som avgiftsfri tjeneste på nødvendig veginnrenting. Det samme gjelder snøskjerming for sikring mot snøras på veg, både snøskjermer og ras-overbygg. Slike innretninger vil klart gjelde vegens bruk som trafikkåre, og vil som sådan omfattes av vegbegrepet.

Sikring av skjæring gir avgiftsfritak enten skjæring går ned fra eller ned til vegen. Enten en sikrer mot utrasing av vegen til område nedenfor vegen eller forhindrer ras ned på vegen fra skråning/fjell ovenfor vegen er det hele tiden tale om sikring av vegens eksistens samt sikring av bruk og framkommelighet på vegen. Sikrings-tjenestene oppfyller således kravet om at en vegtjeneste må gjelde vegens bruk, bevaring eller sikring som trafikkåre, jfr. pkt. 3.1.

3.3 De avgiftsfrie vegtjenestene - tjenestetyper.

Opplistingen under pkt. 3.2., underpkt. 1-9, inneholder en fullstendig liste over de innretninger innleide tjenesteytere kan utføre tjenester på uten avgift. Det er med andre ord disse innretninger som definerer utstrekningen av vegfritaket. Når tiltak er relatert til en eller flere av de nevnte "godkjente" veginnretninger, vil alle tjenestetyper være å anse som vegtjenester og som sådan være omfattet av vegfritaket etter mval. § 16 nr. 13. Lovens krav om at tjenester må gjelde planlegging, prosjektering, anlegg, reparasjon og vedlikehold av offentlig veg vil da være oppfylt. Dette gjelder enten tjenestene gjelder forutgående vegplanlegging og prosjektering eller etterfølgende anleggsarbeid, byggeledelse, inspeksjon, lapping av hull, høvling, snøbrøyting, is-fjerning, strøing, vasking, maling etc. etc. Alle innleide tjenestetyper omfattes m.a.o. av vegfritaket når tjenestene ytes på godkjent veginnretning.

Motsatt vil alle innleide tjenestetyper, også de ovenfor nevnte, være avgiftspliktige dersom de ytes på innretning som ikke er avgiftsmessig "godkjent." De "godkjente" veginnretninger under pkt. 3.2. er således selve sentralpunktet i vegfritaket.

3.4 Begrunnelsen for vegfritaket.

Vegfritaket ble i sin tid innført av hensyn til avgiftsmessig likestilling mellom egenregi og fremmedregi. Det heter i mval. § 11 at når offentlig instanser driver

" virksomhet som hovedsakelig har til formål å tilgodese egne behov, er de avgiftspliktige bare for sin omsetning til andre."

Bestemmelsen innebærer at tjenester utført i egenregi vil være avgiftsfrie. Hensynet til konkurransenøytralitet mellom offentlig og privat regi tilsier at private konkurrenter måtte gis et avgiftsfritak tilsvarende utstrekningen av det offentliges avgiftsfrie egenregi. Dette ble gjennomført i og med mval. § 16 nr. 13.

Tjenester vedrørende de "godkjente" veginnretninger omtalt under pkt. 3.2. representerer antatt utstrekning av egenregien. Avgiftsmyndighetene har forutsatt at kun tjenester vedrørende de godkjente veginnretninger kan utføres i egenregi, og private konkurrenter er derfor gitt et vegfritak med samme utstrekning. Utenfor de godkjente veginnretninger forutsatte en at tjenester ikke kunne utøves i egenregi, og da var det heller ingen grunn for at det konkurransenøytraliserende vegfritaket skulle rekke lenger.

Det synes klart at avgiftsmyndighetenes forutsetning om egenregiens rekkevidde ikke har vært helt korrekt. Egenregi er avgiftsfri uansett hvilke tjenester som ydes, og dette har nok medført at det rettslige vegfritaket omfatter et snevrere område enn den praktiske utstrekningen av avgiftsfri egenregi. Dette har medført en konkurransevridningsfaktor i favør av egenregien, men har likevel vært opprettholdt i alle år. Konkurranssevridningsfaktorer som går i motsatt retning finnes også, og disse skal omtales nedenfor.

Etter utskillelse av produksjonssiden i eget aksjeselskap kan vegfritaket i all hovedsak ikke lenger begrunnes ut fra hensynet til konkurransenøytralitet mellom

offentlig og privat regi. Mval. er imidlertid ikke endret, og vegfritaket består likevel. Dette er nærmere omtalt under pkt. 2.14. ovenfor.

3.5 Utvidelser av vegfritaket

Som antydnet under pkt. 2.2. ble vegfritaket i 1974 utvidet til også å omfatte tjenester vedrørende baneanlegg utelukkende for kollektiv, skinnegående persontransport. Da NSB også frakter gods faller hele NSB utenfor dette banefritaket. Heller ikke Gardermobanen regnes som en bane utelukkende for persontransport, men har oppnådd redusert avgift på særskilt grunnlag.

Oslo Sporveier antas derimot å oppfylle kravene i banefritaket, og vil ha et avgiftsfritak tilsvarende Vegvesenets vegfritak. Leveranser til bane som omfattes av banefritaket skal ikke gis avgiftspåslag. Avgiftsfritak kunne i prinsippet også vært gjennomført ved fullt avgiftspåslag fra ekstern tjenesteyter mot en korresponderende fradragsrett for betalt merverdiavgift i avgiftsregnskapet for vedkommende baneselskap. Veg- og banefritaket er imidlertid ordnet slik at det i det hele tatt ikke skal gis avgiftspåslag ved fakturering av veg-/banetjenester fra tjenesteyters side.

I 1981 ble avgiftsfritaket ytterligere utvidet til også å omfatte fremstilling av bruer og deler av bruer på verksted og fabrikk, jfr. Skattedirektoratets melding nr. 6/1981, jfr. Vedlegg 4. Denne utvidelsen var begrunnet i mulig konkurransevidning mellom fremstilling av betongbruer på anleggsstedet og fremstilling av stålbruer på verksted. Denne utvidelsen av vegfritaket er også omtalt under pkt. 3.2. i forbindelse med gjennomgangen av de avgiftsfrie veginnretninger. Fritaket omfatter bearbeidingsverdien, og er ment å tilsvare avgiftsfri tjenesteandel ved arbeidsytelse på selve bru- stedet dersom brua var blitt bygget der. Bearbeidingsverdi på bru/bruelement skal i begge tilfeller faktureres byggherren uten avgift.

Avgiftsfri prefabrikasjon av bruelementer forutsetter at elementene skal inngå i bru som er 2,5 meter lang eller lengre. Kravet har sammenheng med normal diameter for kulvert. Når kulvert føres under veg anses overliggende veg som bru. Slik bru vil da ha samme diameter som kulverten, 2,5 meter. Avgiftsfri bearbeidingsandel på bruelement omfatter bl.a.

- arbeid for framstilling av platebærere, fagverk og rekkverk
- hengebrukabler (50% av verdien anses som avgiftsfri bearbeidingsandel)
- spennkabler (30% av verdien anses som avgiftsfri bearbeidingsandel)
- andre bruelementer, herunder betong og tre-elementer (ikke fast avgiftsfri andel)

For bruelementer som mangler fastsatt andel bearbeidingsverdi må reell bearbeidingsverdi fastsettes i hvert enkelt tilfelle.

Avgiftsfritaket omfatter ikke materialtransport til verksted/fabrikk, og heller ikke selgers transport av ferdige elementer fra verksted. Se nærmere om dette under Kap. 5. nedenfor. Fritaket omfatter heller ikke arbeidsandelen vedrørende ferdigproduserte/masseproduserte varer som inngår i bruelementene, og heller ikke verkstedprodusert rekkverk dersom dette er å anse som standard hyllevare. Det er ellers verdt å merke seg at avgiftsfritaket for prefabrikasjon av elementer kun gjelder elementer til bru – ikke elementer til andre veginnretninger som for eksempel tunnel. På den annen side skal det ikke så mye til før bruelementer anses spesiallaget til konkret bru, hvilket er et krav før det gis avgiftsfritak for bearbeidingsverdien. I brev av 22. april 1998 uttaler Skattedirektoratet bl.a.:

"På bakgrunn av oppstillingene i Av (melding fra Avgiftsavdelingen) nr. 6/1981 finner Skattedirektoratet at tjenester som utføres på verksted eller fabrikk for å forme/sette sammen råstoffer/masseproduserte varer slik at de blir egnet til å inngå som komponenter i en bestemt bru omfattes av fritaket. Produksjon av lagervarer, for eksempel masseproduksjon av standard stålplater, omfattes ikke av fritaket, selv om slike varer leveres for bruk i bru. Derimot vil tjenester som går ut på å lage spor i platene eller annen bearbeiding av disse slik at de kan settes inn som deler av en bestemt bru, omfattes.

Skattedirektoratet antar under henvisning til dette at det avgjørende for hvorfor arbeider på armeringsjern omfattes av fritaket, må være hvorvidt arbeidene går ut på å tilpasse armeringsjernet for inkorporering i en bestemt bru. Dette vil bl.a. gjelde kapping og bøyning av armeringsjern, men ikke for eksempel produksjon av selve jernmassen.

Skattedirektoratet antar videre at det ikke kan oppstilles som vilkår for avgiftsfritak at den aktuelle brudelen må være en del av kjørebanen. Det fremgår av Av nr. 6/1981 at for eksempel rekkverk, hengebrukabler og spennkabler omfattes av fritaket, til tross for at disse brudelenes ikke inkorporeres i bru som del av kjørebanen."

Det synes etter dette grunn til å understreke at kravet til spesialtilpasning for inkorporering i konkret bru er hovedkravet til fritak for bearbeidingsverdien, og at det i så måte ikke stilles særskilt strenge krav til omfanget av spesialtilpasningen før avgiftsfritaket vil kunne gjøres gjeldende. Det er således ikke noe krav at prefabrikasjonen skal omfatte hele moduler av kjørebanen før avgiftsfritak kan gjøres gjeldende. Som det framgår av ovenstående omfatter avgiftsfritaket bearbeidingsverdien av langt mindre bestanddeler til bru, forutsatt at disse er spesialtilpasset til et konkret bruprojekt og ikke har karakter av å være hyllevare.

3.6 Utenfor vegfritaket.

Gjennomgangen under pkt. 3.2. viser at de fleste viktige bestanddeler av veger omfattes av det avgiftsmessige vegbegrepet, og at tjenesteinnleie på slike innretninger således omfattes av vegfritaket i mval. § 16 nr. 13. Det er imidlertid enkelte bestanddeler av moderne veger som i avgiftsmessig forstand IKKE er godkjent som strengt nødvendige for vegens holdbarhet eller for framkommeligheten på vegen.

Tjenesteinnleie på slike innretninger omfattes derved IKKE av vegfritaket i mval. Innretninger som faller utenfor vegfritaket er i første rekke følgende:

- **Tekniske innretninger.** De fleste tekniske innretninger faller utenfor vegfritaket. Dette gjelder trafikklys og veg-/tunnelbelysning, utstyr for vektstasjon/kontroll stasjon/bomstasjon, trafikkstyringssystemer og all automatikk/motorkraft. Vannpumper og frostsikringsporter til tunnel omfattes derimot av fritaket.
- **Bygningsmessige innretninger.** Dette gjelder bygninger av enhver art, fra de store kontorbygg til de små hyttene på bomstasjonene. Snøoverbygninger og snøskjermer gjelder derimot vegens bruk som trafikkåre, og omfattes derfor av det avgiftsmessige vegbegrepet. En kan stille spørsmål ved hvorfor viltgjerder faller utenfor vegfritaket, mens snøskjermer omfattes. Forklaringen ligger i at en med sikring som trafikkåre ikke har ment det trafiksikkerhetsmessige, men det at vegen holdes åpen for ferdsel. Snø hindrer framkommelighet. Snøskjermer omfattes derfor.
- **Miljøtiltak.** Enten det gjelder støyskjermer, støyvoller eller støyisolering av vegger og vinduer vil alt være tiltak vedrørende nabo – ikke tiltak vedrørende veg. Bare tiltak vedrørende veg omfattes av vegfritaket, og ethvert miljøtiltak faller derved utenfor. Dette gjelder også enhver form for beplantning og gartnerarbeid, med mindre beplantning er foretatt i rassikringsøyemed, jfr. pkt. 3.2. nr. 9 og nedenfor under neste pkt.
- **Estetiske tiltak.** Også andre estetiske tiltak enn beplantning faller utenfor vegfritaket som ikke strengt nødvendige for veg og framkommelighet, for eksempel utsmykning av murer og tunnelvegger etc. Avgiftsfritak gjelder likevel dersom utsmykningen har karakter av å være kunstverk som omsettes fra kunstneren selv eller av andre i kunstnerens navn. I så fall følger det av mval. § 5 nr. 1 a) at lovens bestemmelser om avgiftspliktig omsetning ikke omfatter slik omsetning, og det vil da ikke være hjemmel for avgiftspåslag. Utsmykning i tunneler etc. kan i all hovedsak ikke antas å være omfattet av nevnte avgiftsfritak for kunstverk.

3.6.1 Særlig om beplantning/gartner tjenester.

Som det framgår av ovenstående faller gartner tjenester i all hovedsak utenfor vegfritaket. Dette gjelder i prinsippet selv om beplantningen inngår som en del av vegen/veginnetningen. Dersom for eksempel trafikkøyer eller rundkjøringer "fylles" med stein eller asfalt vil arbeidet med dette omfattes av vegfritaket fordi tjenesten gjelder arbeid på godkjent veginnetning. Samme synspunkt legges ikke til grunn dersom en i stedet beplanter veginnetningene. Gress, blomster, planter og busker anses ikke som bestanddeler av veginnetningene. Arbeid med slike vekster anses derfor som arbeid på noe annet enn veginnetninger, og blir derved å anse som avgiftspliktig arbeid.

Det kan synes beklagelig at vekster faller utenfor vegfritaket mens stein omfattes. Forholdet har sammenheng med at det kun er tjenester vedrørende de strengt nødvendige bestanddeler av veginnetningene som omfattes av vegfritaket, og at kravet om det strengt nødvendige i hovedsak utelukker beplantning og annen estetikk.

Hensynet til det estetiske faller dessuten utenfor formålet med merverdiavgiftsloven. Forholdet må imidlertid ikke blandes sammen med arbeid med vegetasjon av hensyn til vegen. Slike tjenester er i realiteten tjenester på veginnretning, og vil som sådan regelmessig omfattes av vegfritaket. Det kan anføres 3 tilfeller hvor dette er tilfellet:

- For å berede grunnen for framføring av ny veg. At en i denne forbindelse må hugge trær og fjerne vekster av alle slag er ikke å anse som gartnertjenester, men arbeid av hensyn til framføring av ny veg, jfr. pkt. 2.7. ovenfor. Arbeidet omfattes således av vegfritaket i den utstrekning vegetasjonen befinner seg innenfor det som defineres som vegområde etter Forskrift nr. 55 § 4.
- I ras-sikringsøyemed. Når det for å hindre utglidning og ras foretas tilsåing og beplantning av skjæringer/skråninger, er hensikten å sikre vegen som trafikkåre. Tjenesteandelen av slike tiltak vil dermed være å anse som avgiftsfrie vegtjenester, jfr. pkt. 3.2. nr. 9 ovenfor. Dette er eneste form for tilsåing/beplantning som kan foretas avgiftsfritt. Arbeid på vegetasjon under foregående og neste punkt gjelder derimot fjerning av vegetasjon.

Vegetasjon i ras-sikringsøyemed vil formentlig også kunne vedlikeholdes uten avgift, da det i så fall vil være tale om vedlikehold av godkjent veginnretning, og som sådan omfattet av vegfritaket.

- Som et ledd i vegvedlikeholdet. Vedlikehold av veg omfattes av vegfritaket, jfr. vegfritakshjemmelen under pkt. 2.2. ovenfor. Når slikt vedlikehold innebærer kantklipping, vil dette være like avgiftsfritt som tjenester på selve vegbanen. Arbeidet anses ikke som estetikk-tiltak, men formentlig som vedlikehold av bestanddel av veg og således omfattet av vegfritaket. Dette gjelder som hovedregel 3-metersbeltet langs veg, men noe slingringsmonn på meterangivelsen må nok gis.

Avgiftsfri kantklipping omfatter imidlertid ikke stell av bed og klipping av gress i trafikkøyer og rundkjøringer. Slike innretninger kunne i motsetning til vegkanter vært belagt med stein eller lignende. Beplantning av slike veginnretninger antas derfor å ha estetiske formål. Innretningene faller i så fall utenfor kretsen av godkjente veginnretninger, og innleid gressklipping på disse vil således være å anse som avgiftspliktig gartnerarbeid.

3.6.2 Særlig om rydding av frisktssoner.

Avgiftsfritak vedrørende tjenester på vegetasjon er uttømmende behandlet under forrige punkt. Dersom tjenester vedrørende vegetasjon ikke gjelder framføring av ny veg og det heller ikke gjelder beplantning i ras-sikringsøyemed eller kantklipping, vil tjenester vedrørende vegetasjon utløse avgiftsplikt på vanlig måte. Dette gjelder også når tjenestene gjelder rydding av frisktssoner. Avgiftsmyndighetenes finner ikke at rydding av frisktssoner omfattes av vegfritaket, og viser i denne sammenheng til forskrift nr. 55 § 4 som lyder:

"Som veg eller del av veg anses foruten selve vegkroppen med vegdekke også andre innretninger som bygges eller monteres av hensyn til vegens bruk, bevaring eller sikring som permanent eller provisorisk trafikkåre for så vel kjørende som gående trafikk."

Avgiftsmyndighetene antar at fjerning av trær ikke faller inn under kriteriene i nevnte bestemmelse, heller ikke når det er tale om rydding av frisktssone. En kan i og for seg beklage dette, men standpunktet er formentlig korrekt og i samsvar med gjeldende avgrensning av vegfritaket. En viser i så måte til pkt. 3.1. ovenfor hvor det framheves at en med "sikring av veg" ikke mener trafikk-sikkerhet. Rydding av siktsoner har trafikk-sikkerhet som formål, og dette faller beklageligvis utenfor vegfritaket. Det kan imidlertid være gråsoner mellom avgiftsfri kantklipping og avgiftspliktig rydding av siktsoner. Avstand fra vegkant og vegetasjonens art vil normalt være avgjørende for hva som er hva.

I en kategori for seg faller stormrydding, dvs. fjerning av trær etc. som på grunn av uvær har falt over vegen. Slik rydding gjelder klart framkommelighet og vegens bruk som trafikkåre, og omfattes av vegfritaket som vegvedlikehold.

3.7 Særlig om banefritaket.

Hjemmelen for vegfritaket, mva. § 16 nr. 13, inneholder også et banefritak. Nevnte bestemmelse slår fast at det ikke skal betales avgift av omsetning av

"tjenester i siste omsetningsledd som gjelder planlegging, prosjektering, anlegg, reparasjon og vedlikehold av offentlig veg og baneanlegg utelukkende for skinnegående, kollektiv persontransport, samt fremstilling på verksted av bruer eller deler av bruer til slik veg eller bane."

Som det framgår foreligger det for bane ikke det samme generelle fritaket som for vegsektoren. For bane stilles et særvilkår for å omfattes av fritaket at banen utelukkende skal brukes til persontransport. Dette kravet utelukker hele NSB, i det NSB også frakter gods. Forklaringen på dette vil formentlig være at siden godstransport er avgiftspliktig vil også anlegg av bane for godstransport være avgiftspliktig. Persontransport har tradisjonelt falt utenfor lovens virkefelt, og anlegg av bane for slik transport bør da heller ikke være avgiftspliktig. I forbindelse med forslag til statsbudsjett for 2004 er det forelått å trekke persontransport inn under avgiftsområdet. En slik endring av avgiftsreglene vil kunne gi grunnlag for endring av banefritaket. Eventuelle endringer på dette punkt vil inntas i framtidige utgaver av håndboken.

3.8. Materialproduksjon.

Materialproduksjon vil være en nødvendig foreteelse i forbindelse med anlegg av veginnretninger og trenger særskilt omtale. Som det kan utledes av pkt. 3.2. ovenfor vedrørende de godkjente veginnretningene, omfattes materialproduksjon i utgangspunktet ikke av vegfritaket etter mval. § 16 nr. 13.

En vil imidlertid kunne oppnå avgiftsfritak også for materialproduksjon dersom følgende vilkår er oppfylt:

- materialproduksjonen gjelder anlegg/vedlikehold av godkjent veginnretning
- den utføres av entreprenøren på anlegget
- produksjonen er foretatt bare til fordel for det aktuelle anlegget
- produksjonen utføres fra provisorisk/mobilt verk
- verket er borte når veginnretningen er ferdig

Dersom alle disse vilkårene er oppfylt vil materialproduksjon kunne utføres like avgiftsfritt som arbeidet på selve veginnretningen. Det må understrekes at fritaket bare vil gjelde dersom hovedoppdraget gjelder en godkjent veginnretning. Det gis ikke fritak for materialproduksjon til for eksempel anlegg av støyskjem (som ikke omfattes av vegfritaket) selv om de øvrige ovennevnte vilkår er oppfylt. I praksis har det imidlertid forekommet at mobilt verk har levert materialer til to veganlegg samtidig. Dette har ikke vært ansett tilstrekkelig til å avskjære avgiftsfritak. Kravet om at verket kun kan levere materialer til ett konkret veganlegg synes derfor å være det minst strenge vilkåret for avgiftsfritak, men gjelder likevel som hovedregel.

3.9 Materialproduksjon i underentreprise.

Tjenesteyter på veginnretning vil i henhold til ovenstående kunne foreta materialproduksjon like avgiftsfritt som tjenesteyting på selve veginnretningen. Kravet er i så fall at verkene/opplagene er mobile/provisoriske og at de fjernes når veginnretningen er ferdig. Like viktig er det at det er entreprenøren på veganlegget som selv yter tjenester på mobile verk etc. Særskilt innleie av tjenester for materialproduksjon og arbeid på verk og opplag utløser derimot avgiftsplikt på vanlig måte.

En kan spørre seg hvorfor det er slik når vegtjenester i underentreprise kan utføres avgiftsfritt på selve veginnretningen. Forskjellen beror på at arbeid på godkjent veginnretning i seg selv er et avgiftsfritt forhold mens materialproduksjon og arbeid på verk/opplag er arbeid på annet enn veg, og derfor i seg selv er et avgiftspliktig forhold. Arbeid på godkjent veginnretning anses imidlertid å omfatte nevnte materialproduksjon og arbeid på mobilt verk, men dette representerer et unntak fra en generell avgiftsplikt for denne typen tjenester. Fritaket forutsetter derfor at det er entreprenøren på veganlegget som selv utfører materialproduksjon og arbeid på mobilt verk fordi slike tjenester kun vil være avgiftsfrie når de foretas som en del av et avgiftsfritt vegarbeid. Materialproduksjon og arbeid på mobilt verk kan derfor ikke avgiftsfritt settes bort til underentreprenør, i hvert fall ikke dersom materialproduzenten ikke også utfører deler av entreprisearbeidet, jfr. nærmere om underentreprise under pkt. 4.2. nedenfor.

3.10 Vegfritaket i tid og rom.

Under pkt. 2.6. ovenfor er vegfritakets betydning for forutgående prosjektering og planlegging omtalt. Det framgår her at det ikke kan trekkes noen grense i tid for når vegfritaket begynner å gjelde. Så lenge et prosjekterings- eller planleggingsarbeid gjelder konkrete vegstrekninger er det ikke noe krav at vegtrasé skal være fastlagt og skal kunne vises i marken. Også forut for dette, for eksempel under arbeid med ulike alternativer av en konkret vegtrasé vil prosjekteringsarbeid omfattes av vegfritaket. Dette vil kunne kalles vegfritakets virkning i tid.

Når det så gjelder vegfritakets virkning i rom, dets fysiske utstrekning, omfattes tjenester vedrørende de "godkjente" veginnretningene som er omtalt under pkt. 3.2. ovenfor. Men også forut for anlegg av disse veginnretningene vil det ofte være behov for å berede grunnen rent fysisk, klargjøre grunnen for vegframføring eller anlegg av annen godkjent veginnretning. Det kan for eksempel være fjerning av vegetasjon, sprengning av fjellknauser, flytting av stolper og ledninger, riving/flytting av bygninger, flytting av jernbanespor etc. etc. Regelen er at flytting og omlegging av det som framstår som en hindring mot vegframføring omfattes av vegfritaket på samme måte som arbeidet med anlegget av selve veginnretningen. Derimot vil videre bearbeiding etter fjerning, for eksempel planering av masser annet sted og gjenoppbygging av hus etc. annet sted, være avgiftspliktige tjenester på vanlig måte.

Avgiftsfritaket har imidlertid begrensninger når det gjelder re-etablering av det som fjernes for å berede grunnen for vegframføring. Strengt tatt er det bare selv arbeidet med fjerning av hindringen som omfattes av fritaket, men ved fjerning og omlegging i samme operasjon vil trolig alt ligge innenfor fritaket. Når re-etablering mer har karakter av gjenoppbygging er det imidlertid mye som taler for at en da er utenfor vegfritaket. Dette vil være tilfellet når hus fjernes fra vegtrasé og bygges opp igjen utenfor, eller når omlegging av jernbanespor fordrer bygging av ny jernbanebru etc. etc. I disse tilfellene vil fjerningsarbeidet være avgiftsfritt, mens gjenoppbyggingen vil være arbeid på annet enn veg som således utløser avgiftsplikt på vanlig måte. Men også mindre bearbeiding vil kunne utløse avgiftsplikt. For eksempel vil fjerning av masser fra vegtrasé kunne skje avgiftsfritt, både opplasting, transport og tipp. Planering på tippstedet vil derimot være avgiftspliktig bearbeiding, i det dette anses å være en for avledet følge til å kunne omfattes av vegfritaket.

Vegfritaket vil derimot ikke komme til anvendelse når det ikke foreligger fysiske hindre mot vegframføring, men vegframføringen derimot har andre konsekvenser. Fra praksis nevnes at anlegg av bru medførte behov for utbedring av skipsleden under brua. Skipsleden representerte ikke et hinder mot vegframføring, men utbedringsbehovet var et tiltak til fordel for skipstrafikken og kun en avledet følge av brubyggingen. Vegholder måtte derfor påta seg kostnadsansvaret, men kunne ved fremmedregi ikke påberope vegfritaket.

Arbeidet gjaldt ikke fjerning av hindre for vegen og var heller ikke arbeid på veg, men utbedring av en følge av bruanlegget. Arbeidet var derfor for fjernt i forhold til vegfritaket, og måtte derved avgiftsbelegges.

Det kan lett oppstå gråsoner i denne materien. Trolig vil det være til hjelp å skille mellom det å forårsake og det å foranledige. Bare det som veganlegget direkte forårsaker av arbeid omfattes, mens avledede følger med hensyn til reetablering faller

utenfor - selv om også dette i utgangspunktet var foranlediget av veganlegget aldri så mye. Skillet mellom å forårsake og å foranledige er skillet mellom å omfattes og å falle utenfor. Skillet er hentet fra erstatningsretten, og synes å gi veiledning også i denne sammenheng.

Å berede grunnen for vegframføring innebærer ikke bare fysiske tiltak som nevnt i forrige avsnitt, men også det mer skrivebordspregede arbeider med konsekvensutredninger etter plan- og bygningsloven – KU-arbeid. Også innleide tjenester for utførelse av slikt arbeid dreier seg om å berede grunnen for vegframføring, og omfattes av vegfritaket på samme måte som fysisk rydding av vegtrasé, jfr. pkt. 2.7. ovenfor. Planlegging av tiltak for å avhjelpe ulempe for nabo som følge av påtenkt veg faller derimot utenfor vegfritaket. Også tjenester vedrørende det å skaffe adgang til grunnen i juridisk forstand faller utenfor vegfritaket, jfr. pkt. 2.8. ovenfor.

3.11 Fysisk utstrekning av vegarbeidsstedet.

I ulike sammenhenger er det viktig å avklare hva som rent geografisk regnes som vegarbeidsstedet. Dette vil selvsagt være stedet der godkjente veginnretninger anlegges, men begrepet vegarbeidsstedet er rettslig sett strukket ut til også å omfatte følgende:

- materialproduksjonssted når alle vilkår under pkt. 3.8. er oppfylt
- dagopplag og provisoriske lagre av alle slag

Nevnte steder og innretninger anses rettslig sett som en del av vegarbeidsstedet, og leveranser og transporter av ulike slag anses å ha kommet frem til vegarbeidsstedet i merverdiavgiftslovens forstand når de er kommet til disse stedene, jfr. nærmere om dette under pkt. 5.3. nedenfor.

3.12 Vegfritakets snevre geografiske grenser

Ser en behandlingen under Kap. 3 under ett ser en at vegfritaket har relativt snevre grenser. Vegfritaket gjelder i all hovedsak bare selve vegen eller innretninger som står på vegen eller rent fysisk er plassert svært nær vegen. Fra dette prisnipp gjøres enkelte praktiske unntak. Disse er også omtalt overfor og gjelder

- Prefabrikasjon av bruer eller deler til bruer, jfr. pkt. 3.2. nr. 2. Prefabrikasjon i verksted og fabrikk kan skje uavhengig av avstanden til brustedet.
- Bortledning av overflatevann og vann fra vegens drensssystem, jfr. pkt. 3.2. nr. 8. Ledning kan føres så langt det måtte være nødvendig, og det hindrer heller ikke avgiftsfritak at ledningen tar opp i seg private avløpsledninger. (Disse vil imidlertid ikke omfattes av noe fritak.)
- Materialproduksjon. Som det framgår av pkt. 3.8. stilles det relativt strenge krav for materialproduksjon omfattes av vegfritaket. Nærhet til det pågående veganlegget er imidlertid ikke oppstilt som noe krav. Normalt vil slik nærhet likevel foreligge, men noe krav er det ikke.



4 Mva. i entrepriseforhold

4.1 Hovedregler for mva. i entrepriseforhold.

Entreprenørers tjenesteyting direkte til Vegvesenet som byggherre vil være å anse som tjenesteyting i siste omsetningsledd i merverdiavgiftslovens forstand. Når tjenesteytingen gjelder godkjent veginnretning, jfr. pkt. 3.2. nr. 1-9, omfattes forholdet av vegfritaket etter mval. § 16 nr. 13, og tjenestene kan faktureres uten merverdiavgift.

Når ytelsen inkluderer vareleveranse og/eller når ytelsen omfatter tjenester utenfor vegfritaket, skal avgift beregnes. Ved innhenting av anbud skal imidlertid mva. ikke inkluderes i anbudene, og enhver anbudskonkurranse skal dessuten avgjøres uten hensyn til hva sluttregningen inkl. mva. vil lyde på. Etter merverdiavgiftslovens forarbeider framgår at ingen anbudskonkurranse skal avgjøres på grunnlag av ulikt avgiftspåslag. Offentlige byggherrer plikter å vurdere anbud og avgjøre anbudskonkurranser uten å se hen til avgiftspåslaget for de enkelte anbud. Merverdiavgiften skal komme som et særskilt tillegg som verken skal beregnes eller tas hensyn til i forbindelse med anbudsvurdering og avgjørelse av anbudskonkurranse.

Bakgrunnen for at anbud skal innleveres og vurderes ekskl. mva. er i utgangspunktet hensynet til konkurransenøytralitet mellom egenregi og fremmedregi. Ved arbeid innenfor vegfritaket vil konkurranselikhets uansett være sikret i og med nullsats for vegtjenester. Det var derfor særlig ved arbeid utenfor vegfritaket at konkurransenøytralitet og anbudsvurdering ekskl. mva. var viktig.

Men kravet om anbudsvurdering ekskl. mva. står der også om en ser bort fra egenregi. Selv etter utskillelse av produksjonsdelen i eget aksjeselskap, og selv når det bare er private konkurrenter om et oppdrag, vil det være et krav at anbud skal innleveres og vurderes ekskl. mva. Kravet om at ingen anbudskonkurranse skal avgjøres på grunnlag av ulikt avgiftspåslag gjelder generelt og uten hensyn til offentlig eller privat regiform. Dette vil kunne medføre at den tilsynelatende billigste anbyder likevel blir dyrest etter at merverdiavgiften er kommet til. Denne situasjonen vil kunne foreligge i følgende tilfelle:

	Vareandel	Tjenesteandel
Anbyder A:	Høy pris	Lav pris
Anbyder B:	Lav pris	Høy pris

Forutsatt at oppdraget gjelder godkjent veginnretning omfattes tjenesteandelen av vegfritaket. Dette medfører følgende:

- Anbyder A har høy pris på varer som skal avgiftsbelegges, og lav pris på de avgiftsfrie tjenester. A får følgelig høyt avgiftspåslag når mva. kommer på fordi A er dyr på det avgiftspliktige.
- Anbyder B har lav pris på varer som skal avgiftsbelegges, og høy pris på de avgiftsfrie tjenester. B får følgelig lavt avgiftspåslag når mva. kommer på fordi B er dyrest på det som likevel er avgiftsfritt. Alt i alt kan dette medføre at B blir billigst selv om dette anbudet var dyrest forut for avgiftspåslaget.

At det tilsynelatende billigste anbud likevel blir dyrest når avgift kommer på synes imidlertid svært sjelden å forekomme i praksis. Avgiftspåslag som innebærer at den tilsynelatende billigste anbyderen likevel blir dyrest når avgiften kommer på fordrer nærmest urealistisk sprikende priser. Dette betyr at en i praksis neppe vil få tilfeller som i eksemplet ovenfor. Dette forholdet samt bortfallet av egenregien burde tilsi at forbudet mot å vurdere anbud inkl. mva. er uten betydning og således burde fjernes. Forbudet gjelder imidlertid ennå.

4.2 Underentreprise.

Vegfritaket i mval. § 16 nr. 13 gir avgiftsfritak for vegtjenester i siste omsetningsledd, jfr. pkt. 2.4. ovenfor. Som det framgår av forrige pkt. utgjøres siste omsetningsledd av ytelsen fra hovedentreprenør til byggherren. Underentreprenørens ytelse til hovedentreprenøren vil derimot være tjenesteyting i nest siste omsetningsledd. Ytelse forut for siste omsetningsledd faller pr. definisjon utenfor vegfritaket, og skal derfor generelt faktureres inkl. mva. – uansett om det er en tjeneste på godkjent veginnretning som ytes aldri så mye.

Vegvesenet som byggherre skal imidlertid ikke komme dårligere ut selv om hovedentreprenøren setter bort utførelse av vegtjenester til en eller flere underentreprenører. Betalt mva. i underentreprise skal i slike tilfeller således ikke veltes videre på byggherren. Avgiftsbeløpet blir i stedet refundert hovedentreprenøren ved at hovedentreprenøren får fradragsrett i sitt avgiftsregnskap for betalt urefundert mva. Kun betalt mva. på vareandel skal veltes videre på byggherren, men mva. på vareandel skal jo beregnes uansett omsetningsledd. Avgiftsmessig vil det på denne måten alt i alt komme ut på ett, både for hovedentreprenør og for byggherre, om underentreprenør benyttes eller ikke.

Ordningen som her er skissert forutsetter at underentreprenøren utfører avgiftsfrie vegtjenester. Dersom han utfører tjenester utenfor vegfritaket, vil mva. som påløper måtte veltes videre på byggherren på vanlig måte. I denne sammenheng må det også understrekes at hovedentreprenørens materialproduksjon representerer en utvidelse av vegfritaket kun når tjenesten utføres av hovedentreprenørens selv. Innleid materialproduksjon vil ellers være et avgiftspliktig forhold, og materialproduksjon og andre tjenester som i seg selv er avgiftspliktige kan således ikke settes bort til underentreprenør uten at avgiftspåslag beregnes. Det vises til behandlingen under pkt. 3.9. angående materialproduksjon og til pkt. 5.4.1. angående transport i tidligere omsetningsledd.

Synspunktet under nevnte punkter 5.4.1. og 3.9. er at når en tjeneste i tidligere omsetningsledd i seg selv gjelder avgiftspliktige forhold, vil disse rent avgiftsmessig ikke endre karakter ved at de tas med i hovedentreprenørens faktura. Hovedentreprenøren kan heller ikke gjøre fradrag i sine avgiftsregnskaper for betalt inngående mva. Dette skyldes at ytelsene ikke er ment å være til bruk i hans virksomhet, men skal leveres videre til bruk i byggherrens virksomhet, jfr. mval. § 21. Hovedentreprenør vil i slike tilfeller således måtte viderefakturere til byggherren underentreprenørens ytelser inkl. mva. Angående fradragsrett som nevnt vises til behandlingen under pkt. 6.2.1. nedenfor. Behandlingen under dette pkt. har relevans også i disse sammenhenger.

Trolig vil avgiftsfritak for underentreprenørens materialproduksjon formentlig være avskåret bare når underentreprenøren ikke utfører andre tjenester enn nevnte materialproduksjon. Innleie av en tjenesteyter som utelukkende forestår materialproduksjon vil klart utløse avgiftsplikt. Dersom materialproduksjonen derimot utføres som et tillegg til underentreprenørens utførelse av regulære vegtjenester, vil bedømmelsen lett måtte bli annerledes. Kravet til avgiftsfritak for materialproduksjon vil da være oppfylt også for underentreprenørens vedkommende, i hvert fall for den del av materialproduksjonen som underentreprenøren selv benytter i sitt arbeid på veganellegget. Forutsatt at også de øvrige krav til avgiftsfri materialproduksjon er oppfylt (jfr. pkt. 3.8.) kan det da vanskelig sees noen grunn for at de samme fritaksregler ikke skal gjelde for underentreprenørens materialproduksjon på vegarbeidsstedet som for hovedentreprenøren.

Formentlig vil det således være korrekt å anse materialproduksjon som en utvidelse av vegfritaket for entreprenører generelt, forutsatt at de også utfører vegtjenester. Underentreprenøren må imidlertid fakturere alt inkl. mva. til hovedentreprenøren. At underentreprenørens materialproduksjon omfattes av vegfritaket betyr at avgift for denne produksjonen ikke skal veltes videre på byggherren, men gjøres fradrag for i hovedentreprenørens avgiftsregnskap. I så fall vil all materialproduksjon utført av entreprenører på veganlegg bli avgiftsfri ved omsetning til byggherren.

4.3 Rigg og forbruksmateriell.

Tilrigging på vegarbeidsstedet omfatter enhver installasjon på vegarbeidsstedet som tjenesteyter/entreprenør må foreta for så sette seg i stand til å gjennomføre oppdrag for byggherren. Tilrigging kan for eksempel omfatte tilkjøring av brakker, tilkobling av vann- og kloakk samt strømtilkobling og montering av telefonlinjer, utgifter til vakthold etc. etc. Rigg omfatter formentlig også anleggsveg som må etableres for å kunne utføre tiltaket. Anleggsveg vil normalt ikke være veg åpen for alminnelig ferdsel og vil således ikke være omfattet av den godkjente veginnretningen "Veg", jfr. pkt. 3.2. Anleggsveg omfattes i stedet de vanlige avgiftsregler for riggekostnader.

Riggekostnader omfattes i prinsippet av avgiftsplikten som følger av den såkalte smitteregelen i mval. § 18, dvs. at tilrigging anses avgiftspliktig i samme utstrekning som selve anleggsarbeidet. Dette betyr at når anleggsarbeidet omfattes av vegfritaket, vil også tilriggingen omfattes av vegfritaket. Dersom anleggsarbeidet gjelder et forhold som faller utenfor vegfritaket, vil også tilriggingen bli avgiftspliktig. Ved tjenester som dels omfattes av vegfritaket og dels faller utenfor, vil tilriggingskostnadene måtte fordeles forholdsmessig i en avgiftspliktig og en avgiftsfri del. Transport av entreprenørens utstyr til vegarbeidsstedet følger rent avgiftsmessig reglene for tilrigging.

Ovenstående gjelder både i og utenfor anbudssituasjonen. Ved anbud er det normalt egne poster for tilrigging, men den avgiftsmessige håndteringen av tilriggingskostnadene vil måtte følge fordelingsprinsippet etter mval. § 18 som omtalt ovenfor, jfr. det forhold at anbud skal innleveres ekskl. mva., se pkt. 4.1.

Når entreprenør som benytter forenklet beregningsgrunnlag, se om dette nedenfor under pkt. 4.6., vil riggekostnader formentlig ikke inngå i beregningsgrunnlaget. Dette til tross for at riggekostnader helt eller delvis kan bli avgiftsbelagt etter mval. § 18. Rigg representerer ikke varer som inngår i vegen, og hovedvilkåret for å inngå i grunnlaget for beregning av det særskilte påslaget etter forenklet beregningsmodell er dermed ikke er oppfylt.

Når det gjelder forbruksmateriell av alle slag, for eksempel drivstoff, smøremidler, sprengstoff, forskalingsmaterialer og kontorrekvisita etc., er dette hjelpestoffer som forbrukes i forbindelse med entreprenørens gjennomføring av oppdraget for byggherren. Varene omsettes følgelig ikke til byggherren, men forbrukes og forsvinner. I og med at kravet til omsetning ikke er oppfylt skal det ikke beregnes mva. på kostnader til forbruksmateriell. Kostnaden skal refunderes entreprenøren uten avgiftspåslag. I og med at varene ikke er omsatt til byggherren skal den avgift som entreprenøren betalte ved anskaffelse av forbruksmateriellet ikke veltes videre på byggherren. Denne avgiften får entreprenøren i stedet refundert i form av fradragsrett i avgiftsregnskapet.

På dette punkt forelå det en betydelig konkurransevidning mellom fremmedregi og den tidligere egenregi. I egenregi hadde Vegvesenet ikke noe avgiftsregnskap å gjøre fradrag i når det gjaldt betalt inngående avgift, og en ble derved sittende igjen med denne avgiften som en ekstrakostnad i forhold til konkurrentene.

Kostnader til henholdsvis tilrigging og forbruksmateriell får etter dette ulik behandling. For tilrigging vil avgiftsplikten bero på om og for hvor stor del hovedtjenesten omfattes av vegfritaket, mens mva. på forbruksmateriell i det hele tatt ikke skal belastes byggherren, selv ikke ved tjenesteyting utenfor vegfritaket. Denne ulikheten kan langt på veg begrunnes som følger:

- Tilrigging omfatter fysiske tiltak av en viss varighet, det utgjør en del av anlegget og anses således omfattet av smitteregelen i mval. § 18. At rigg anses omfattet av mval. § 18 innebærer at forholdet omfattes av omsetningsbegrepet, hvilket innebærer at kostnaden inngår i avgiftsgrunnlaget overfor byggherren (i samme utstrekning som selve tjenesten er avgiftspliktig.)
- Forbruksmateriell virker som verktøy i forhold til gjennomføring av selve oppdraget. Matriellet forbrukes, og vil derfor ikke like lett anses omsatt til byggherren. Smitteregelen i mval. § 18 kommer derved ikke til anvendelse. Når omsetningskravet ikke er oppfylt må godtgjøring for betalt mva. skje ved fradrag i avgiftsregnskapet og ikke ved å belaste byggherren.

4.3.1 Forbruksmateriell som inngår i veginnretningen.

I praksis forekommer det at forbruksmateriell inngår i veginnretningen, eller rettere blir unnlatt fjernet når veginnretningen er ferdigstilt fordi fjerning er unødvendig eller unødig kostbar eller lignende. Dette kan gjelde forskalingsmaterialer, spunt etc. etc. Rent avgiftsmessig endrer ikke hjelpestoffer karakter avhengig av om de blir unnlatt fjernet når veginnretningen er ferdigstilt. Forbruksmateriell anses ikke omsatt til byggherren og skal følgelig ikke avgiftsberegnes, jfr. forrige pkt. At en unnlater å fjerne hjelpestoffene gjør ikke noe fra eller til i så måte. Forutsetningen må være at hjelpestoffene ikke er synlige og derved ikke utgjør noen egentlig del av veginnretningen, og at de fordi fjerning er kostbart eller vanskelig like gjerne kan bli liggende i veginnretningen.

Når det kun er av bekvemmelighetshensyn at fjerning av hjelpestoffer unnlates, vil forholdet neppe kunne utløse avgiftsplikt. Omsetningskravet etter mval. § 3 kan ikke anses oppfylt når det egentlig er av hensyn til entreprenøren at hjelpestoffene blir unnlatt fjernet. Forholdet vil derimot måtte anses som avgiftspliktig vareomsetning straks hjelpestoffene i utgangspunktet var ment å inngå som bestanddel av veginnretningen, at fjerning således ville være i strid med intensjonen, eller at fjerning på sett og vis ville svekke eller forringe veginnretningen.

4.4 Særlig om kapp og svinn.

Med mindre entreprenører særskilt betinger seg vederlag for kapp og svinn som følge av utførelse av arbeid for Vegvesenet, vil dette være forhold som i prinsippet må antas innkalkulert i det øvrige vederlag og derved ikke skal betales særskilt. Kapp og svinn representerer i seg selv ingen omsetning til byggherren, og avgiftsplikt burde derfor ikke kunne utløses, jfr. mval. § 3 som oppstiller leveranse mot vederlag som forutsetning for avgiftsplikt. Evnt. forekommer det vederlagsberegning for et noe større vareinnkjøp enn strengt nødvendig, og avgiftspåslag på det hele.

Etter smitteregelen i mval. § 18 forutsettes at tilleggsytelser enten inngår i vederlaget eller at det kreves særskilt vederlag for disse før avgiftsplikt for ytelsen foreligger. Uten særskilt vederlag, ingen avgiftsplikt.

Etter de grunnleggende krav til omsetning og vederlag burde svinn og kapp etter dette ikke utløse særskilt avgiftsplikt. Avgiftsmyndighetene har imidlertid inntatt et annet standpunkt til spørsmålet. I en konkret sak har en krevd at det skal gjøres et forholdsmessig påslag på vederlaget for på denne måten å la verdien av kapp og svinn inngå i avgiftsgrunnlaget. Vegdirektoratet hevder at dette vil medføre dobbelt avgiftspåslag i det kapp og svinn allerede er innkalkulert i avgiftspliktig vareleveranse, men en har ikke nådd fram på dette punkt. Avgiftsmyndighetene begrunner sitt standpunkt på følgende forhold:

- *"Avgift skal beregnes av medgåtte materialer."*
Vegdirektoratet bemerker at Skattedirektoratets eget rundskriv nr. 27, jfr. Vedlegg 1, samt Forskrift nr. 56 § 10 begge opererer med uttrykket "varer som inngår i vegen". Ulikheten i uttrykkene representerer mer enn en nyanseforskjell. Det er bare varer som blir igjen i vegen som utgjør avgiftspliktig vareomsetning etter mval. § 3.
- *"Påslaget samsvarer med hensynet som ligger bak ordningen med forenkelt beregningsmodell."*
(Jfr. om dette under pkt. 4.6. nedenfor.) Vegdirektoratet bemerker til dette at kapp og svinn allerede er innkalkulert i avgiftspliktig vareleveranse, og at det i hvert fall omfattes av 10%-påslaget av totalverdi av innsatsvarer. Særskilt avgiftspåslag i tillegg til 10%-påslaget vil derved medføre dobbelt avgiftspåslag. Hensynet bak ordningen med forenklet beregningsmodell synes derved snarere å kunne begrunne den motsatte ordning i forhold til avgiftsmyndighetenes standpunkt i saken.
- *"I egenregi ville Vegvesenet ha sittet igjen med mva. på kapp og svinn."*
Vegdirektoratet bemerker til dette at synspunktet selvsagt korrekt, men forholdet representerer på den annen side noe av poenget med i det hele tatt å benytte entreprise. Dessuten ville en i egenregi ikke som ved fremmedregi kunnet benytte forenklet beregningsmodell med utvidet avgiftsgrunnlag. Den avgift på kapp og svinn en i egenregi ville sittet igjen med ville i stedet ha inngått i forenklet beregningsmodell ved fremmedregi. Ved særskilt avgiftsberegning av kapp og svinn vil en ved fremmedregi få dobbelt avgiftspåslag. Hensynet til konkurranseøytralitet synes derved snarere å kunne begrunne den motsatte løsning i forhold til avgiftsmyndighetenes standpunkt i saken.

På grunnlag av avgiftsmyndighetenes standpunkt vil det for kapp og svinn måtte beregnes en særskilt verdi som skal inngå i avgiftsgrunnlaget i det enkelte tilfelle. Tross avgjørelse i den særskilte klagenemnda for merverdiavgift har Vegdirektoratet påklaget avgiftsmyndighetenes standpunkt i saken og bedt om ny behandling, evnt. ved framlegg for Finansdepartementet. Den private part i den konkrete sak vurderer også rettslige skritt. Det endelige utfall i denne sammenheng vil bli inntatt i framtidige utgivelser av Mva.håndboken.

4.5 Delbetaling/ a konto.

Ved større arbeider vil det normalt være tale om a konto-betaling og ulike former for delbetaling til tjenesteyter. Etter Forskrift nr. 62 av 9. september 1974 skal forskott eller delbetaling for bygg og anlegg *"avgiftsberegnes i den avgiftstermin da avdragsnota er utstedt og da med det beløp som avregnes i notaen"*, jfr. forskriftens § 2. Tilsvarende skal det for varesalg og tjenesyting foretas *"avgiftsberegning av forskott eller delbetaling på kontraktssum i den avgiftstermin da forskottet eller delbetalingen bokføres som omsetning...."*, jfr. forskriftens § 4. Dette vil være avgiftsberegning etter fakturametoden. Se i denne sammenheng Skattedirektoratets Rundskriv nr. 34 av 1974, Vedlegg 3.

Etter mval. § 30 omfatter en avgiftstermin 2 kalendermåneder med januar og februar som første termin. Det framgår av Forskrift nr. 62 at det ikke vil være anledning til å vente med mva-beregning til prosjektet er ferdigstilt og det korrekte omfanget av avgiftsplikten er kjent. Mva. skal derimot beregnes og betales av enhver delbetaling som foretas gjennom prosjektets utførelsesfase. Korrigering for for mye eller for lite innbetalt mva. foretas i forbindelse med beregning av sluttvederlag i slutfaktura. Tilbakeholdte beløp (garantibeløp m.v.) skal medtas til avgiftsberegning i den avgiftstermin da slutfaktura utstedes, jfr. forskriftenes § 3.

Det er verdt å merke seg at når avgift skal regnes av det beløp som i den aktuelle termin bokføres som omsetning, slik Forskrift nr. 62 krever, vil det etter omstendighetene kunne bli aktuelt å beregne avgift av varer som ennå ikke er levert. Det avgjørende er at dersom krav om omsetning etter Forskrift nr. 62 er oppfylt skal avgift beregnes uavhengig av om fysisk levering har skjedd eller finner sted først senere. Skattedirektoratet har i denne sammenheng uttalt følgende:

"Av merverdiavgiftslovens § 29 fremgår det at avgiftspliktige skal sende inn omsetningsoppgave der bl.a. den avgiftspliktige omsetningen og utgående avgift er spesifisert. Av lovens § 32 følger videre at avgiftsbeløpet som nevnt skal medtas i omsetningsoppgaven for den termin de er registrert i regnskapssystemet etter bestemmelsene i regnskapsloven."

Alle parter vil være tjent med at mva. på delbetaling under prosjektets gang er mest mulig korrekt, og det vil således være et mål at det må foretas minst mulig korrigering av avgiftsinnbetalingen i forbindelse med sluttvederlaget. For å nå dette målet må en under prosjektets gang holde oversikt over henholdsvis avgiftspliktige og avgiftsfrie ytelser. Det skal derimot ikke foretas fordeling på prosess. Det har videre vært spørsmål om det er adgang til å beregne et gjennomsnittlig avgiftspåslag på delbetalingene, varierende fra prosjekt til prosjekt, avhengig av vegfritakets omfang i det enkelte prosjekt. Dette vil det ikke være adgang til. Skattedirektoratet har i denne sammenheng uttalt følgende:

"Skattedirektoratet legger til grunn at inneberetningsplikten etter mval. § 29, jfr. § 32, forutsetter reelle omsetningstall, og at innberetning av avgift basert på gjennomsnittstall vil være i strid med nevnte bestemmelser. Skattedirektoratet har ikke anledning til å dispensere fra dette."

4.6 Forenklet beregningsmodell.

Tjenesteytere som er registrert som avgiftspliktige næringsdrivende vil kunne benytte den såkalte forenklede beregningsmodell for avgiftsberegning av sin vareomsetning. Forenklet beregningsmodell kan bare benyttes i anbudssammenheng, og bare når varelevering inngår i oppdrag som omfatter vegarbeid. Forenklet beregningsmodell tilsier at summen av netto innkjøpspris for innsatsvarer i veg tillegges 10%, og at avgiftsgrunnlaget således utvides tilsvarende. Det faste påslaget på 10% er ment å dekke entreprenørens administrasjonskostnader og fortjeneste, eventuelt også transporten av varene fram til vegarbeidsstedet, jfr. Vedlegg 1 pkt. V.

Det er for å forenkle disse påslagene at en har innført en ordning med et standardpåslag og med betegnelsen forenklet beregningsmodell. Grunnlaget for 10%-påslaget er den netto varepris entreprenøren har betalt. Det må påses at vareprisen ikke inkluderer de forhold som 10%-påslaget er ment å dekke da disse forhold i så fall vil bli både dekket og avgiftsberegnet to ganger. I henhold til bestemmelser i Norsk Standard vil en i entrepriseforhold ha hjemmel for å kreve dokumentasjon for entreprenørens netto innkjøpspris.

Entreprenører som velger å bruke forenklet beregningsgrunnlag må bruke dette for alle anbudsarbeider på veg, og kan ikke gå over til annen beregningsmåte uten samtykke fra fylkesskattesjefen.

Det kan innvendes at når avgiftsgrunnlaget øker med 10% burde forutsetningen være at det faktisk var skjedd merbruk av materialer i samme størrelsesorden. Dersom påslaget skal dekke deler av entreprenørens administrasjonskostnader og fortjeneste, innebærer økt avgiftsgrunnlag et avgiftspåslag på ellers avgiftsfrie ytelser. Ved utførelse av vegtjenester vil en entreprenør i det hele tatt ikke skulle beregne mva. på administrasjonskostnader og fortjeneste. Det skal derimot gjøres hvis han benytter forenklet beregningsgrunnlag, i og med at 10%-påslaget nettopp er ment å dekke disse postene og samtidig øke avgiftsgrunnlaget tilsvarende. Derved får en i prinsippet avgiftspåslag på forhold som utenfor entrepriseforhold er avgiftsfrie. Det er grunn til å påpeke dette forholdet, men det må samtidig understrekes at dette faktisk er gjeldende ordning.

4.7 Merverdiavgift på tilbakeholdte garantibeløp.

I entrepriseforhold vil byggherren normalt ha adgang til å holde tilbake et beløp til sikkerhet for korrekt oppfyllelse av entreprisekontrakten fra entreprenørens side, jfr. NS 3430 pkt. 13. Spørsmålet vil da være om entreprenørfakturaer skal avgiftsbelegges ekskl. garantibeløpet, eller om en ved avgiftsberegningen skal se bort fra at det holdes tilbake et garantibeløp som først senere kommer til utbetaling. I Finansdepartementets "Forskrifter om når forskott eller delbetaling på kontrakts- sum skal avgiftsberegnes etter mval.", Forskrift nr. 62 av 9. desember 1974, jfr. Vedlegg 3, gitt med hjemmel i mval. § 32, heter det i § 3:

"Tilbakeholdte beløp (garantibeløp m.v.) skal medtas til avgiftsberegning i den avgiftstermin da slutfaktura utstedes."

I kommentarutgaven til mval. utdyper Skattedirektoratet bestemmelsen ved å uttale følgende:

"Hvis det i avdragsnota gjøres fradrag for garantibeløp som byggherren kan holde tilbake, skal avgift bare beregnes av det beløp som kan kreves betalt etter notaen, jfr. § 3. Slike tilbakeholdte beløp skal tas med til avgiftsberegning ved utstedelse av slutfaktura. Dette vil gjelde selv om byggherren fortsatt holder tilbake et visst beløp som anses nødvendig for utbedring av mangler som påvises i forbindelse med overtakelsen."

Det er grunn til å merke seg at avgiftsberegning på tilbakeholdt beløp skal skje ved slutfaktura selv om et visst garantibeløp holdes tilbake også etter at slik faktura er utferdiget.



5 Transport

5.1 Hovedregler for mva. på transport.

Transport vil som en særskilt tjenestegruppe kunne omfattes av vegfritaket på samme måte som tjenesteyting på selve veginnretningen. Det kan oppstilles følgende vilkår for henholdsvis avgiftsfri og avgiftspliktig transport:

Avgiftsfritak	Avgiftsplikt
Transport til/fra/innen vegarbeidsstedet	Transport til annet sted
Transport av innsatsvarer	Transport av annet
Tredjemanns transport	Selgers transport

Med "innsatsvarer" menes varer som inngår i og blir liggende igjen i vedkommende veginnretning når veginnretningen er ferdig. Med "tredjemanns transport" menes fraktfører som kun har med transporten å gjøre, i motsetning til selger som også har levert varene som fraktes.

Kravene til avgiftsfritak er kumulative, hvilket betyr at de alle må være oppfylt for at transportoppdraget skal kunne utføres avgiftsfritt. Rett person må følgelig frakte rett vare til rett sted før avgiftsfri transport foreligger. Dersom ett av vilkårene ikke er oppfylt, vil transportetappen være avgiftspliktig. Det vil således ikke gi avgiftsfritak dersom det er forbruksmateriell eller maskiner som fraktes. Slike gjenstander skal ikke inngå i veganlegget, og vil derfor ikke være rett vare for å oppnå avgiftsfri transport. Dette vil gjelde selv om forbruksmateriell unntaksvis blir liggende igjen i veginnretningen når den er ferdig, jfr. pkt. 4.3.1. ovenfor.

Omvendt hjelper det heller ikke at innleid transportør frakter innsatsvarer (varer som skal inngå i veginnretningen) dersom frakten går til et lager. Begrunnelsen for denne tilsynelatende snevre begrensning av avgiftsfritaket er at det her som ellers gjelder at vegfritaket er begrenset til fritak i siste omsetningsledd. Transport til lager vil i prinsippet ikke kunne betraktes som siste omsetningsledd, i det et nytt omsetningstilfelle vil være nødvendig for å frakte varene fra lageret og fram til vegarbeidsstedet. Kun siste transportetappe vil være siste omsetningsledd i vegfritakets forstand.

5.2 Selgers transport.

Det medfører ikke avgiftsfritak å transportere innsatsvarer til vegarbeidsstedet dersom det er selgeren av varene som selv forestår transporten. Selgers transport anses som en del av varen og transportvederlaget inngår da som en del av den avgiftspliktige vareprisen. Avgiftsplikten på selgers transport forutsetter ikke at selger eier transportmidlene som benyttes. Det er tilstrekkelig for å konstatere avgiftspliktig

transport at det er selger som forestår transporten (i betydningen ordner med/bestiller.) Det avgjørende er om varepris og transportvederlag faktureres fra vareleverandøren, enten under ett eller i særskilte fakturaer. Forholdet vil i så fall være å anse som et tilfelle av selgers transport. Omvendt vil det gi avgiftsfri transport dersom selger kun bestiller transporten mens selvstendig transportør utfører oppdraget og fakturerer transportvederlaget separat og direkte til Vegvesenet som mottaker/kjøper.

Tvil kan oppstå når selger av innsatsvarer også driver transport og er medlem av transportsentral eller annen sammenslutning. Dersom varetransport settes bort til transportsentralen som igjen tildeler gjennomføringen av transportoppdraget til den egentlige selger av varene, vil det være et spørsmål om dette er et tilfelle av *"selgers transport"* i avgiftsmessig forstand. Formentlig vil det i et slikt tilfelle være korrekt å anse varekjøp og transport som to separate forhold fra to separate juridiske personer, i hvert fall dersom vareleverandør og transportsentral utsteder hver sine fakturaer. Transporten vil derved ikke kunne betraktes som selgers transport. Det samme vil trolig være tilfellet der selger av innsatsvarer har vunnet anbudskonkurranse om transport av de samme innsatsvarer. Her vil det være klart at varesalg og transport er to separate forhold med hver sin pris, og det synes derved ikke naturlig å anse transportvederlaget som en del av vareprisen og la alt inngå i avgiftsgrunnlaget slik som ved vanlige tilfeller av selgers transport.

Det er grunn til å understreke at tross mva. på varepris og mva. på selgers transport vil vegfritaket på vanlig måte komme til anvendelse dersom selger også yter tjenester på anlegget, for eksempel ved utlegging på vegen av de varer han har solgt og transportert til byggherren. I slike tilfeller må fakturaen splittes i en avgiftsfri og en avgiftspliktig del.

5.2.1 Transport av entreprenørens utstyr.

Fra NA-Rundskriv nr. 88/41 siteres i denne sammenheng følgende redegjørelse som fortsatt har gyldighet (se også pkt. 4.3. ovenfor):

"Transport av entreprenørens eget utstyr, brakker og redskap er ytelser som i enterprisesammenheng ikke vedrører Vegvesenet, da det ikke skjer noen levering til Vegvesenet og det følgelig heller ikke skjer noen omsetning. Vegvesenet skal derfor ikke betale mva. for denne transporten. Bruker entreprenøren egne transportmidler, påløper ingen avgift overhodet. Brukes leid transport, har entreprenøren fradragsrett for betalt inngående avgift."

5.3 Betydningen av vegarbeidsstedet i transportsammenheng.

Som anført blant grunnkravene for avgiftsfritak under pkt. 1 ovenfor vil det bare være tjenester i siste omsetningsledd som nyter godt av vegfritaket i mval. § 16 nr. 13. Dette gjelder også for transporttjenester, hvilket betyr at det bare er siste transportetappe som kan utføres avgiftsfritt. Kun siste transportetappe anses som siste omsetningsledd. For å oppnå avgiftsfritak må siste etappe derfor ha kommet fram til vegarbeidsstedet. Det er således viktig å holde klart hva som er å anse som vegarbeidsstedet, jfr. om dette under pkt. 3.11. ovenfor.

Vegarbeidsstedet vil være:

- anleggsområdet for godkjent veginnretning. Varetransport til anleggsområde for annet enn de godkjente veginnretninger, jfr. pkt. 3.2., medfører ikke under noen omstendighet avgiftsfritak, jfr. hovedregler under pkt. 5.1. ovenfor. Når tjenester vedrørende selve anlegget av slike innretninger ikke utløser avgiftsfritak, vil selv sagt heller ikke transporttjenester til slike anlegg nyte godt av vegfritaket.
- provisoriske verk og lagre/dagopplag etc. tilhørende anlegget. Som anført under pkt. 3.11. regnes provisoriske verk og lagre av alle slag som en del av vegarbeidsstedet dersom de er anlagt for kun å betjene vedkommende anlegg og blir fjernet når anlegget er ferdig. Innleid transport av innsatsvarer til slike provisoriske verk og lagre vil derfor anses for å ha kommet fram til vegarbeidsstedet i merverdiavgiftslovens forstand, og vil således kunne utføres avgiftsfritt.

5.4 Transport i flere etapper.

At avgiftsfritak fordrer transport til rett sted og at bare siste etappe omfattes av fritaket innebærer visse begrensninger av avgiftsfritaket når transporten går over flere etapper. Både kravet til bestemmelsessted og kravet om siste omsetningsledd tilsier begge at det vil foreligge avgiftsplikt for enhver transportetappe forut for siste etappe.

Regelen om avgiftsplikt på enhver transportetappe forut for siste etappe fravikes imidlertid når en og samme juridiske person eier transportmidlene som benyttes i begge/ alle transportetapper. I så fall betraktes alle transportetapper under ett som et tilfelle av "fortsatt transport", og hele transportstrekningen vil da være avgiftsfri (forutsatt rett vare til rett sted). Poenget vil i slike tilfeller være at det her ikke har skjedd noen omsetning av transporttjenester fra tidligere til senere omsetningsledd, og hele transporten vil i så fall rent regnskapsmessig være å anse som ett eneste sammenhengende forhold som skal faktureres under ett. Hele transporten vil da være å anse som siste etappe, og forutsatt rett vare og rett bestemmelsessted vil da alle kravene til avgiftsfri transport foreligge. Dersom siste transportør derimot ikke eier transportmidlene som benyttes i tidligere transportetapper, blir bildet et ganske annet, jfr. neste pkt.

5.4.1 Transport i forutgående ledd.

Avgiftsfri transport gis bare for siste transportetappe. For nest siste transportetappe og tidligere transportetapper påløper avgift, både fordi kravet om siste omsetningsledd ikke er oppfylt og fordi transportetappen ikke har endt på vegarbeidsstedet og således ikke har hatt rett bestemmelsessted. Avgift som påløper vil da formentlig måtte veltes videre på byggherre/mottaker. Resonnementet bak dette er som følger:

- bare siste etappe er avgiftsfri, og annet bestemmelsessted enn vegarbeidsstedet er "feil" bestemmelsessted i forhold til vegfritaket, jfr. pkt. 5.1.

- for byggherren ville leveranse på "feil" sted ha medført avgiftsplikt selv ved direkte fakturering, og byggherren skal ikke komme bedre ut når transportør i tidligere omsetningsledd benyttes.
- hovedtransportør kan ikke gjøre fradrag for betalt inngående avgift beregnet av transportør i tidligere transportledd fordi transporten/ytelsen ikke er ment å være til bruk i hans egen virksomhet, jfr. mval. § 21

Avgiftsplikt for tidligere transportetapper begrunnes i at ytelsene har "feil" leveringssted. De er ikke utført i siste omsetningsledd, og har ikke endt opp på vegarbeidsstedet. Ytelsene er således i seg selv avgiftspliktige, og vil således ikke kunne endre avgiftsmessig karakter ved at de eventuelt tas med i hovedtransportørens transportfaktura. Vederlag for tidligere transportetapper må således viderefaktureres til byggherren inkl. mva.

Forholdet er parallelt med materialproduksjon i underentreprise, jfr. pkt. 3.9. ovenfor. Også materialproduksjon er i seg selv en avgiftspliktig ytelse, og vil således ikke kunne endre avgiftsmessig karakter ved å bli tatt med i hovedentreprenørens faktura, men må viderefaktureres inkl. mva. Motsatt vil ytelser som i seg selv er avgiftsfrie også kunne utføres i underentreprise og viderefaktureres til byggherren uten avgift. Det avgjørende i denne sammenheng er altså om vedkommende ytelse i seg selv er avgiftspliktig eller avgiftsfri. Se nærmere om underentreprise under pkt. 4.2.

5.5 Følgetransport.

Ved spesialtransporter av ulike slag har Vegvesenet ofte utført følgetransport for å sikre at transporten ikke medfører skade. Det har vært usikkert om følgetransport har utløst avgiftsplikt eller ikke. Opprinnelig inntok Vegvesenet for sin del et standpunkt om at følgetransport utgjør en fordel for den ansvarlige for hovedtransporten, og at tjenesten således representerer et tilfelle av avgiftspliktig tjenesteomsetning etter mval. § 13 nr. 4 slik denne lød før 2001. Riksrevisjonen har på sin side uttalt at det ikke er hjemmel for avgiftspåslag på følgetransport. Formentlig baseres dette standpunktet på at følgetransport er en kontroll i Vegvesenets egeninteresse, ikke transport i merverdiavgiftslovens § 13 nr. 4 sin forstand, og at det således ikke skjer noen omsetning som utløser avgiftsplikt.

Ved avgiftsreformen av 2001 ble mval. § 13 nr. 4 opphevet, og følgetransport som det ytes vederlag for vil nå være omfattet av den generelle avgiftshjemmelen for tjenesteomsetning som samtidig ble innført. Vederlaget tilsier at følgetransporten skjer til fordel for hovedtransporten. Følgetransport er derved å anse som tjenesteomsetning som på vanlig måte utløser avgiftsplikt. For følgetransport som skjer uten vederlag i Vegvesenets egeninteresse stiller det seg naturlig nok annerledes. Ved egeninteresse skjer ingen omsetning og derved heller ingen avgiftsberegning. Det kan her oppstå gråsoner mellom Vegvesenets egeninteresse og andres interesse, og følgelig tvil om et forhold er avgiftspliktig eller avgiftsfritt. Kriterier for om det ene eller det annet er tilfellet vil være om det ytes vederlag eller ikke for den aktuelle tjenesten, og hvilken av partene som har tatt initiativ til følgetransporten.

5.6 Det totale vegfritaket – sammenfatning.

Etter at også avgift i transportsammenheng nå er behandlet vil det kunne oppstilles en sammenfatning over hele det avgiftsfrie området i vegsektoren.

Dette gjøres ved sammenstilling av

- det avgiftsfrie tjenesteområdet under kap. 1
(høyresiden av skjemaet på side 7)
- de godkjente veginnretningene under pkt. 3.2
- det avgiftsfrie transportområdet oppstilt under pkt. 5.1.
(venstresiden av skjemaet på side 53)

Som en konklusjon på hele den foregående behandling, og kanskje som en hjelp for forståelse og hukommelse, vil da følgende skjema kunne oppstilles:

Det avgiftsfrie området			
Ikke omsetning	Veg	Rekkverk	Transport til/fra/innen vegarbeidsstedet
Eget uttak	Bru	Skilt	
Vegtjenester	Tunnel	Drenering	Transport av innsatsvarer
Siste oms.ledd	Kai	Ras-sikring	Tredjemanns transport
	Rasteplass etc.		

Skjemaet oppstiller på flankene de tjeneste- og transportarter som utløser vegfritaket - forutsatt at de er relatert til de "godkjente" veginnretningene som er sentralt plassert i midten. Skjemaet viser det totale avgiftsfrie området i vegsektoren, og oppstilles som en sammenfatning og "huskelapp" for tanken.

6 Særlige områder

6.1 Ledninger.

Som det framgår under pkt. 3.2. nr. 8 omfattes overvannsledninger og ledninger for vegens øvrige drenssystem som en del av vegbegrepet, og innleide tjenester vedrørende vegens drenssystem vil således kunne utføres som avgiftsfrie vegtjenester. Det er derfor ikke slike ledninger som her skal behandles, men snarere forholdet mellom offentlig veg og private eller kommunale ledninger av alle slag som ikke er anlagt av hensyn til vegen. Det kan oppstå kryssende interesser mellom veg og slike ledninger dersom ledninger legges i eksisterende veg eller dersom ny veg anlegges over eksisterende ledninger.

Innleide tjenester vedrørende andre typer ledningsanlegg enn de som tilhører vegens drenssystem vil normalt være vanlige avgiftspliktige tjenester. Når slike ledningsanlegg ønskes lagt i veg vil det påløpe mva. på selve ledningsarbeidet. Dersom ledningsarbeidet foretas samtidig med pågående vegarbeid, vil imidlertid et eventuelt merarbeid på vegen som ledningen måtte forårsake kunne utføres avgiftsfritt. Merarbeidet på veg vil da som det øvrige vegarbeid anses som en regulær avgiftsfri vegtjeneste, men ledningseier vil måtte erstatte vegholders nettokostnad ekskl. mva. Innleide tjenester for utførelse av selve ledningsarbeidet vil derimot medføre avgiftsplikt. Avgiftsfritaket for merarbeid på veg representerer et unntak fra den generelle avgiftsplikt på tjenesteomsetning til andre, jfr. mval. § 11 annet ledd.

Det er viktig å merke seg at når ledningseiers tiltak på egen ledning ikke utføres samtidig med pågående vegarbeid, utløser tiltaket avgiftsplikt også for vegarbeid som tiltaket medfører. Vegfritaket gjelder i prinsippet kun tjeneste på offentlig veg i vegholders interesse, og kan ikke påberopes av ledningseier når tiltak på privat ledning fordrer inngrep i offentlig veg. Dette følger allerede av at tiltak som skal betales av private ikke oppfyller kravene om offentlig finansiering av vegtiltak. Dette er et vilkår for karakteristikken "offentlig veg", som igjen er en forutsetning for utløsning av vegfritaket etter mval. § 16 nr. 13, jfr. pkt. 2.5. ovenfor. Avgiftsfritaket ved samtidig vegarbeid, representerer som nevnt et unntak fra dette, eller i hvert fall en praktisk utvidelse av fritaket.

Ledning i veg ligger på vegholders nåde, hvilket innebærer at ledningseier har fullt kostnadsansvar for ledningen selv når det er tiltak vedrørende veg som forårsaker ledningsarbeid. Omvendt vil vegholder holdes ansvarlig dersom ny veg fordrer endring av ledning utenfor veg. Kostnadsspørsmål oppstår således når ledning i veg må flyttes på grunn av tiltak på vegen, eller når ledning utenfor veg må flyttes på grunn av nyanlagt veg. I henhold til den tradisjonelle lære er det i første tilfelle ledningseier som er ansvarlig for kostnadene, mens det er vegholder som i sistnevnte tilfelle har kostnadsansvaret. Inngrep og erstatningsutmåling vil i sistnevnte tilfelle følge ekspropriasjonsrettslige prinsipper.

Denne rettstilstanden har basis i gamle statlige ledningsbestemmelser fra 1935, og kostnadsprinsippene herfra er tatt i "Blankett 66" og "Rammeavtale vedrørende ledninger i veg", og er ellers lagt til grunn for en langvarig forvaltningspraksis. Også kommende forskrifter på området vil bygge på nevnte prinsipper.

Når flytting av ledning foretas av den part som ikke har det økonomiske ansvaret i det enkelte tilfelle skal det ytes kostnadsrefusjon mellom partene for korrekt plassering av økonomisk ansvar. Tjenesteyting for en annens regning vil i prinsippet være å anse som avgiftspliktig omsetning etter mval. § 3. På grunn av vegfritaket foreligger likevel ikke avgiftsplikt helt kategorisk, og det vil være påkrevet å foreta en gjennomgang av følgende praktiske typetilfeller:

Når ledningseier har kostnadsansvaret:

- Ledningsarbeid medfører generelt avgiftsplikt når vegholder eller innleid tjenesteyter foretar arbeidet på vegne av ledningseier. Mva. må inkluderes i refusjonskravet mot ledningseier, men denne kan – om han er næringsdrivende – gjøre fradrag for betalt mva. i sine avgiftsregnskaper.
- Merarbeid på veg som følge av ledningsarbeid vil være avgiftsfritt hvis vegarbeid og ledningsarbeid utføres samtidig. Når samtidighetskravet ikke er oppfylt og ledningsarbeid fordrer inngrep i veg, vil vegarbeid skje i ledningseiers interesse. Også vegarbeidet vil da være å anse som avgiftspliktig omsetning. Det samme gjelder under enhver omstendighet hvis tjenesten gjelder forhold utenfor vegfritaket, og når tiltaket fordrer bruk av innsatsvarer. Mva. må i disse tilfeller tas med i refusjonskravet overfor ledningseier.

Når vegholder har kostnadsansvaret:

- Ledningsarbeid i vegholders egenregi (forut for utskillelsen av produksjonsiden) var å anse som egetuttak som ikke utløser noen form for avgiftsplikt.
- Dersom ledningseier utfører arbeidet for vegholders regning vil dette i prinsippet være avgiftspliktig omsetning, men når ledningsomlegging er nødvendig for vegframføring vil dette være å berede grunnen for ny veg og forholdet kommer derved inn under vegfritaket på vanlig måte, jfr. pkt. 2.7.
- Det samme gjelder dersom ledningseier leier inn tjenesteyter for å utføre endringene. Dette vil i prinsippet være avgiftspliktige tjenester, men fritak gjelder på vanlig måte når ledningsarbeid er nødvendig for å berede grunnen for framføring av ny veg. For anlegg av innretning som ikke omfattes av vegfritaket, vil ledningsarbeidet derimot utløse avgiftsplikt på vanlig måte.

Som det framgår vil refusjonskrav i ledningssammenheng generelt være å anse som avgiftspliktig omsetning. Avgiftsfritak fordrer at tiltaket er utført i egenregi i egen interesse eller at vegfritaket kommer til anvendelse ved utførelse i fremmed regi.

Behandlingen ovenfor gjelder de avgiftsmessige følger av fysiske tiltak på veg. Når det gjelder vederlag i henhold til "Rammeavtale vedrørende ledning i veg" vil dette i prinsippet være å anse som refusjon av kostnader vedrørende administrasjon og driftsulemper etc. Omsetningskravet vil da ikke være oppfylt, og mva. skal i så fall ikke beregnes. I den grad vederlaget dekker kostnader ved fysiske tiltak på veg i ledningseiers interesse vil imidlertid dette være å anse som vanlig avgiftspliktig

omsetning. Den delen av vederlaget som gjelder slike tjenester bør i så fall skilles ut og avgiftsbelegges på vanlig måte, jfr. ovenfor under dette pkt.

6.2 Erstatningsutbetaling.

Behandling av erstatningskrav som fremmes mot Vegvesenet og erstatningskrav som Vegvesenet fremmer mot andre er nærmere beskrevet i Håndbok 081 "Erstatningskrav utenfor kontraktsforhold m.m."

For erstatningsoppgjør gjelder andre avgiftsregler enn for vanlig tjenesteyting. Når en ikke betaler for å oppnå noe, men kun for å reparere tap/skader/ulemper som er påført andre, har en ikke å gjøre med omsetning i vanlig forstand, jfr. mval. § 3. Og uten omsetning vil det heller ikke være hjemmel for avgiftspåslag på erstatningsbeløpet. Av denne grunn vil erstatningsoppgjør i praksis medføre få tilfeller av avgiftspåslag. Dette vil være resultatet etter gjennomgang av følgende praktiske typetilfeller:

Skade som andre påfører Vegvesenets eiendom:

- Skade på veginnretning som Vegvesenet utbedrer i egenregi (så langt dette etter utskillelse av produksjonssiden er mulig) vil være egetuttak av tjenester. Egetuttak av tjenester regnes ikke som omsetning etter mval. § 3, og forholdet utløser derved ingen avgift som skal veltes videre på skadevolder, jfr. mval. § 11 annet ledd.
- Det samme gjelder når skadeutbedring på godkjent veginnretning utføres av innleid tjenesteyter, i det tjenesteinnleie på godkjent veginnretning nyter godt av vegfritaket. Det stiller seg med andre ord ikke avgiftsmessig forskjellig enten skadeutbedring skjer i egenregi eller fremmedregi. Det er i begge tilfeller vegfritaket som gjelder og det blir da bare tale om utgiftsrefusjon ekskl. mva. På dette punkt avviker løsningen fra det som er anført i "Erstatningshåndboken" side 40. Dette skyldes etatens revurdering av avgiftsspørsmålene i erstatningssammenheng.
- Skade på annet enn godkjent veginnretning kan utbedres avgiftsfritt i egenregi, men medfører avgiftspåslag i fremmedregi i det dette ikke er omfattet av vegfritaket. Slik avgift skal i så fall tas med i erstatningskravet overfor skadevolder.
- Varer som benyttes til skadeutbedring vil Vegvesenet selv måtte betale mva. for – enten det er tale om egenregi eller fremmedregi, og enten vegfritaket kommer til anvendelse eller ikke. Denne avgiften skal tas med i refusjonskravet overfor skadevolder.

Skade som Vegvesenet påfører andres eiendom:

- Skadelidte skal settes i stand til å engasjere reparatør for å foreta skadeutbedring, og det skal derfor generelt beregnes mva. som utbetales i tillegg til omforent erstatningsbeløp. Om skadelidte rent faktisk reparerer skaden selv eller setter arbeidet bort til andre tillegges i denne sammenheng ingen betydning.

- Dersom skadelidte er avgiftspliktig næringsdrivende vil skadelidte ha fradragsrett for betalt inngående avgift, i det skadet objekt brukes i egen virksomhet, jfr. mval. § 21. Erstatningsbeløpet skal i så fall ikke tillegges mva. fra skadevolder, i det skadelidte i så fall ville fått dekket avgiftspåslaget to ganger. Forutsetningen er at skadelidte har ordnet med reparasjon og selv har fakturaen for utbedringen. Hvis derimot Vegvesenet rekvirerer og betaler utbedringen, vil fradrag være avskåret.

Det er verdt å merke seg at skadeserstatning ikke er å anse som avgiftspliktig omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. I den grad erstatningsbeløp inneholder mva. vil dette være mva. påløpt som følge av vareinnsats eller ved tredjemanns skadeutbedring utenfor vegfritaket. Slik avgift skal inngå i refusjonskravet overfor skadevolder. I og med at kravet til omsetning ikke er oppfylt skal det derimot ikke beregnes ny mva. av de totale erstatningsbeløpene.

Det er videre verdt å merke seg at avgiftsreglene vedrørende henholdsvis erstatningskrav og ledninger er ulike, jfr. forrige pkt. Selv om det i begge tilfeller vil være aktuelt å foreta vegarbeid for en annens regning, vil erstatning ikke kunne anses som avgiftspliktig omsetning. Inngrep i veg i ledningseiers interesse anses derimot som avgiftspliktig omsetning. Avgiftshjemmel vil således foreligge for bedrifter og privat-husholdninger som må sikres nødvendig vann og strøm etc., mens en for skade-forvoldelse - selv forsettlig skadeforvoldelse – ikke får avgiftspåslag på erstatningskravet. Dette kan synes som en haltende ordning, både moralsk og regelverksteknisk. Det avgjørende er imidlertid at kravet til omsetning bare er oppfylt i ledningssammenheng, og at hensynet til moral er irrelevant etter avgiftsreglene.

6.2.1 Fradragsrett for avgiftsandel av erstatningskrav.

Det er verdt å merke seg at utbedring av skade på vegholders eiendom ikke vil kunne gi næringsdrivende skadevolder fradragsrett i avgiftsregnskapet for evt. betalt inngående avgift i forbindelse med utbedringen. En har ofte møtt krav fra skadevoldere om at Vegvesenet i sine erstatningskrav må spesifisere påløpt mva. for at skadevolder skal kunne fradragføre inngående avgift i sine avgiftsregnskaper.

Det foreligger også en viss praksis for at forsikringsselskaper søker å tilgodese sine forsikringstakere ved å be om å få avgiftsandelen av erstatningsbeløp spesifisert slik at næringsdrivende forsikringstakerne kan fradragføre avgiftsbeløpene. Slik fradragsrett foreligger imidlertid ikke. Det heter i mval. § 21 første ledd:

” En registrert næringsdrivende kan trekke inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV fra den utgående avgift når ikke annet følger av bestemmelsene i dette kapittel.”

Fradragsrett etter denne bestemmelsen forutsetter imidlertid at de anskaffede varer og tjenester er til bruk i egen virksomhet. I erstatningssammenheng betyr dette at fradragsrett for betalt inngående avgift er avskåret for skadevolder fordi fradrag forutsetter at det skadde objekt er til bruk i skadevolders egen virksomhet. Det vil ikke være tilfellet når skaden er skjedd på offentlig veginnretning.

I kommentarutgaven til merverdiavgiftsloven heter det i denne sammenheng:

*"Er skadevolder eller dennes forsikringsselskap ansvarlig for skade påført en registrert næringsdrivendes driftsmiddel, vil spørsmålet om det foreligger fradragsrett for inngående avgift av reparasjonskostnadene avhenge av hvordan skadeoppgjøret ordnes. Gjør den registrerte næringsdrivende da opp med reparasjonsverkstedet (reparatøren), har han fradragsrett for inngående avgift av arbeidet, og han skal bare presentere nettobeløpet for skadevolderen eller dennes forsikringsselskap. Påtar derimot skadevolderen eller dennes forsikringsselskap seg direkte å ordne opp med reparasjon av skaden, har disse ikke fradragsrett for den merverdiavgift som reparatøren oppkrever. Skattedirektoratet har uttalt at dette gjelder selv om skadevolderen B er registrert næringsdrivende og det for eksempel er hans lastebil som er skyld i at skadelidte A's varevogn er skadet ved kollisjon. **Den regning som reparasjonsverkstedet sender firma B for reparasjon av det registrerte firma A's varevogn, kan ikke sies å utgjøre vederlag for en ytelse til bruk i den virksomhet som firma B driver.**"*

(Vår understrekning.)

I kommentarutgaven til merverdiavgiftsloven er det inntatt ytterligere en uttalelse fra Skattedirektoratet som har relevans i denne sammenheng. Det heter her at

"bedriften hadde ikke rett til fradrag for avgift på arbeidene, fordi de anskaffede tjenester ikke var til direkte, faktisk bruk i den avgiftspliktige virksomheten. At det ved ligningen var fradragsberettigede driftsomkostninger, er ikke nok til å gi rett til fradrag for inngående avgift."

På bakgrunn av ovenstående vil det ikke være noe krav om at Vegvesenet spesifiserer evt. avgiftsandel i erstatningskrav som fremmes mot skadevoldere. At det der ved ikke blir gjort noe fradrag overhodet for slik avgift, kan synes underlig, men vil i og med nevnte fradragsrettsbestemmelser likevel være korrekt.

6.3 Ferjetransport.

All persontransport har tradisjonelt vært unntatt fra mval., jfr. lovens § 5 b) nr. 9, og det har således ikke vært hjemmel for avgiftspåslag på tjenester som på denne måten faller utenfor lovens virkefelt. Når det gjelder ferjetransport av kjøretøyer har dette i prinsippet falt innenfor lovens virkefelt, men omfattes etter mval. § 16 nr. 10 av en såkalt nullsats. I og med at avgiften var satt til null skal det følgelig heller ikke beregnes mva. på vederlaget for kjøretøytransport. For den enkelte ferjebruker har det således ikke påløpt merverdiavgift på noen del av ferjebillett, verken for personer eller kjøretøyer.

For den enkelte bruker har det ikke spilt noen rolle enten en tjeneste faller utenfor lovens virkefelt eller omfattes av en nullsats. Det blir avgiftsfritt i begge tilfeller. Sondringen mellom det som faller utenfor loven og det som omfattes av en nullsats har imidlertid vært viktig for ferjeselskapene. Manglende hjemmel for avgiftspåslag korresponderer nemlig med avskåret fradragsrett for betalt inngående avgift på anskaffelser relatert til vedkommende tjeneste. Når tjenesten faller utenfor loven

med hensyn til utgående avgift, faller den utenfor loven også med hensyn til inngående avgift. Inngående avgift på ferjeselskapenes investeringer og anskaffelser relatert til persontransport har således ikke gitt fradragsrett fordi selve tjenesten persontransport har falt utenfor lovens virkefelt.

Kjøretøytransport omfattes derimot av lovens virkefelt, og det har i så måte ingen betydning at avgiften er satt til null. Når en tjeneste i prinsippet omfattes av loven medfører dette at også lovens fradragsrettsbestemmelser gjelder. Ferjeselskapene har således full fradragsrett for betalt inngående avgift på investeringer og anskaffelser relatert til vedkommende tjeneste.

Fra og med 1. januar 2004 er det imidlertid gjort følgende endringer vedrørende ferjetransport:

- persontransport er nå trukket inn under lovens virkefelt og gitt en redusert avgiftssats på 6%.
- samme sats erstatter nullsats for fferging av kjøretøyer

Dette betyr at selskapene pålegges å innfordre utgående avgift på 6% på alt sitt billettvalg. Tilsvarende er ferjeselskapene gitt full fradragsrett for betalt inngående avgift på alle sine investeringer i ferjemateriellet, uavhengig av om investeringene er relatert til person- eller kjøretøytransport.

I tillegg omfattes ferjeselskapene av en nullsatsbestemmelse i mval. § 17 som gjelder omsetning av selve ferjene og utstyr til ferjene samt varer og tjenester som leveres i forbindelse med vedlikehold og reparasjon etc. av ferjene.

6.3.1 Persontransport med luftfartøy

I forbindelse med moms-reformen av 2001 ble det opprinnelig foreslått å innføre halv moms på personbefordring, og følgelig trekke personbefordring inn under lovens virkefelt. Forslaget ble senere frafalt, og opprinnelig tenkt erstattet av en nullsatsbestemmelse for transport med luftfartøy. Dette ville ha medført at flytransport ville ha blitt trukket inn under lovens virkeområde og derved gitt tjenesteyter fradragsrett for inngående avgift på investeringer vedrørende tjenesten, jfr. prinsippet under pkt. 1.6. ovenfor. I og med nullsats ville det ikke medført avgiftspåslag på billettene å trekke lufttransport inn under lovens virkefelt.

Også forslaget om nullsats på transport med luftfartøy ble imidlertid frafalt, og slik transport ble således i utgangspunktet omfattet av den generelle bestemmelsen i mval. § 5 b) nr. 9 om at persontransport i det hele tatt faller utenfor merverdiavgiftslovens virkefelt. Det var således ikke hjemmel for avgiftspåslag på vedkommende tjeneste, og utøver av tjenesten fikk derved heller ikke fradrag for betalt inngående avgift på dette grunnlag. Utøver av transporttjenester med luftfartøy har imidlertid i en årrekke hatt avgiftsfritak etter mval. § 17 på både omsetning av selve luftfartøyene og på varer og tjenester i forbindelse med reparasjon, vedlikehold, nybygging og ombygging av luftfartøy. Tjenesteyter har derved i alle år hatt avgiftsfritak på annet grunnlag, og følgelig var det ikke behov for noen nullsatsbestemmelse vedrørende lufttransport.

Med virkning fra 1. januar 2004 er dette endret ved at alle former for persontransport nå er trukket inn under lovens virkefelt og gitt en redusert avgiftssats på 6%, jfr. tilsvarende under forrige punkt. Flyselskapene vil følgelig måtte beregne utgående avgift på sitt billettsalg, men får på den annen side fradragsrett for betalt inngående avgift på investeringer til slik persontransport.

6.4 Bompenger.

Den generelle avgiftshjemmelen på tjenesteomsetning gjelder ikke omsetning og utleie av fast eiendom eller rettigheter til fast eiendom, jfr. mval. § 5 a) første ledd og pkt. 6.5. nedenfor. Unntaket for fast eiendom er forutsatt å omfatte omsetning av rett til å benytte bl.a. veger, tunneler, broer og annen fast eiendom mot innkreving av bompenger. Departementet uttaler i denne forbindelse at

"omsetning av denne type tjenester er vel egnet for avgiftsplikt. Slik omsetning er også innenfor avgiftsområdet i Sverige, Danmark og Finland. Etter departementets mening bør det imidlertid foretas en nærmere vurdering av omfanget av en eventuell avgiftsplikt og eventuelle provenymessige konsekvenser, før denne type tjenester tas inn under avgiftsområdet."

På denne bakgrunn ble det inntil videre innført et generelt unntak fra avgiftsplikten for omsetning og utleie av rettigheter knyttet til fast eiendom. Det skal således ikke beregnes mva. på bompenger. Det er imidlertid grunn til å merke seg at departementet anser denne type tjenester vel egnet for avgiftsplikt, og at en bare inntil videre har ønsket å unnta denne tjenestegruppen.

6.4.1 Særlig om bompengeselskaper.

I og med innføring av den generelle avgiftshjemmelen på tjenesteomsetning pr. 1. juli 2001 oppsto en særskilt avgiftsmessig forskjellsbehandling mellom bompengeselskapene. Den generelle avgiftshjemmelen medførte avgiftsplikt på innleie av vektore og andre tjenesteytere til selskaper som ikke hadde fast tilsatte tjenesteytere, mens selskaper der tjenestene ble utført av fast tilsatte medarbeidere ikke fikk noe avgiftspåslag som følge av avgiftsreformen. Bompengeselskapene konkurrerer ikke med hverandre, så avgiftsreformen skaper derfor ingen konkurransevidning. Forholdet er derimot et tilfelle av forskjellsbehandling mellom selskapene, og innebærer samtidig økte administrasjonskostnader for de selskapene som rammes av avgiftsreformen. Resultatet av dette er reduserte overføringer til veganleggene, hvilket må kompenseres med forlenget innkrevingstid eller økte bompengesatser.

At bompengeselskapene på denne måten kom uheldig ut i forhold til avgiftsreformen understrekes ved følgende forhold:

- Samtidig med avgiftsreformen ble det innført en kompensasjonsordning for å avhjelpe økt avgiftsplikt for offentlige organer. Bompengeselskaper er organisert som aksjeselskaper, og vil som privatrettslige subjekter neppe kunne nyte godt av en kompensasjonsordning for offentlige organer til tross for at de er offentlig eid.

- Selv om bompengeselskapene er organisert som aksjeselskaper er de likevel ikke registrert som avgiftspliktige næringsdrivende. De har således ikke avgiftsregnskap, og kan følgelig ikke gjøre fradrag for betalt urefundert inngående avgift, slik næringsdrivende kan.
- Merverdiavgiftsloven inneholder ingen nullsats for bompengeinnkreving, slik loven har når det gjelder for eksempel vegtjenester.

Som det framgår faller bompengeselskapene mellom ulike kompensasjons- og refusjonsordninger. Det er imidlertid ikke bare denne sektoren som opplever intern forskjellsbehandling som følge av avgiftsreformen, og det har foreløpig ikke vært politisk vilje til å avhjelpe dette forholdet.

At innleid tjenesteyting til bompengeselskap er blitt avgiftspliktig etter avgiftsreformen av 2001 gjelder også dersom det unntaksvis er et bompengeselskap som yter tjenester overfor et annet bompengeselskap. Avgiftsmyndighetene har i en konkret sak av denne art uttalt at

"alle vilkår for avgiftspliktig omsetning er oppfylt, dvs. kravet til avgiftspliktig tjeneste, omsetning og til næringsvirksomhet."

Vederlaget var i det aktuelle tilfellet satt lik selvkost. Dette ble ikke ansett å være i strid med mval. § 19 som hjemler fastsetting av normalpris der et særskilt forhold mellom partene gir grunn til å anta at for lav pris er avtalt, jfr. innledningsvis under pkt. 1.2. ovenfor. Kostnadsdekning ble således ansett å være alminnelig omsetningsverdi i denne sammenheng.

6.5. Fast eiendom.

Før avgiftsreformen av 2001 falt fast eiendom i sin helhet utenfor lovens virkefelt. I mval. § 2 første ledd het det da at en med vare forstår "fysiske gjenstander som ikke er fast eiendom." For øvrig inneholdt loven ingen avgiftshjemmel eller annen bestemmelse vedrørende fast eiendom.

I og med avgiftsreformen er det innført nye regler vedrørende fast eiendom. Det heter nå i mval. § 2:

"Med vare forstås fysiske gjenstander, herunder fast eiendom."

Dette er imidlertid bare utgangspunktet. I mval. § 5 a) heter det videre:

"Unntatt bestemmelsene i kapitlene XI, XII, XIX og XX gjelder loven ikke for omsetning og utleie av fast eiendom eller rettigheter til fast eiendom. Unntaket for utleie av fast eiendom omfatter også omsetning av varer og tjenester som leveres som ledd i utleien."

At loven først innlemmer fast eiendom i varebegrepet og deretter unntar fast eiendom fra de viktigste delene av samme lov, kan synes underlig. Grunnen er formentlig at det har vært viktig å trekke inn fast eiendom i varebegrepet av hensyn til de unntakene fra hovedregelen som gjøres i § 5 a) annet ledd nr. 1-7. Unntakene her innebærer avgiftsplikt, og i og med at avgiftsplikt fordrer omsetning av varer og tjenester, jfr. mval. § 1, vil det være behov for å trekke fast eiendom inn under varebegrepet. De for Vegvesenet viktigste unntak fra hovedregelen i første ledd lyder som følger:

"Unntaket i første ledd gjelder ikke for:

1. utleie av parkeringsplasser i parkeringsvirksomhet.

6. omsetning av trær og avling på rot når omsetningen ikke skjer sammen med grunnen.

7. omsetning av rett til å ta ut jord, stein og andre naturalier av grunn....."

Mval. § 5 a) annet ledd representerer et unntak fra unntaket. Bestemmelsens første ledd slår fast hovedregelen om at omsetning av fast eiendom faller utenfor loven, mens annet ledd unntar fra denne hovedregelen nærmere bestemte typer omsetning. Nr. 6 gjelder regulær vareomsetning, og representerer en bekreftelse på allerede gjeldende rett. Derimot er nr. 1 og nr. 7 nye. Disse unntakene gjelder omsetning av rettigheter til fast eiendom, og framstår som nyskapninger innført ved avgiftsreformen av 2001. Når det gjelder utleie av parkeringsplasser uttaler departementet følgende:

"Bestemmelsen i ny § 5 a) annet ledd nr. 1 vil omfatte både kommuner og private næringsdrivendes utleie av parkeringsplasser, eksempelvis på offentlig og privat vei, på tomtearealer og i parkeringshus og garasjer. Merverdiavgift skal beregnes av parkeringsavgiften som oppkreves for å stille parkeringsplassen til disposisjon.

Departementet antar imidlertid at eventuelle gebyrer av sanksjonsmessig art som pålegges for overtredelse av parkeringsvedtekter ikke kan anses som vederlag for en avgiftspliktig tjeneste i denne sammenheng. Slike gebyrer skal derfor som hovedregel ikke avgiftsberegnes."

6.5.1 Særlig om anlegg av parkeringsplasser.

Mens foregående pkt. omhandler mva. på parkeringsavgifter, vil en her behandle de avgiftsmessige sider ved anlegg av parkeringsplasser. Innleide tjenester for anlegg av parkeringsplasser ville i prinsippet ha vært omfattet av den generelle avgiftshjemmelen for tjenesteomsetning fra 2001 dersom det ikke var for vegfritaket. Som det

framgår av pkt. 3.2. nr. 5 omfattes visse parkeringsplasser av det avgiftsmessige vegbegrepet. Det heter i veglovens § 1 annet ledd:

"Til veg blir og rekna.....parkeringsplass.....som står i beinveges samband med veg eller gate."

Forutsatt at veglovens krav er oppfylt vil vegfritaket komme til anvendelse på innleide tjenester vedrørende anlegg og vedlikehold etc. av parkeringsplass. Det følger av dette at ikke enhver parkeringsplass omfattes av vegfritaket. For å omfattes kreves det "beinveges samband med veg". I en konkret sak har Skattedirektoratet konkretisert hva som ligger i dette kravet, og uttaler:

"Fylkesskattekontoret har lagt til grunn at formålet med parkeringsplassen ikke er begrenset til å avvikle trafikken i den vegen den ligger, og at den derfor faller utenfor avgiftsfritaket. Fylkesskattekontoret påpeker at parkeringsplassen helt klart er anlagt for å betjene jernbanens trafikanter. Parkeringsplassen har dessuten en beliggenhet som tilsier at den er anlagt av hensyn til parkeringsforholdene i et helt område. Skattedirektoratet har ingen bemerkninger til fylkesskattekontorets vurdering."

Som det framgår må en parkeringsplass for å omfattes av vegfritaket være anlagt for å avvikle trafikken langs vegen der den er anlagt, den må ikke være anlagt av hensyn til andre enn de vegfarende, og ikke ha som formål å bedre trafikkforholdene i området generelt. Fra Vegdirektoratets side har en tatt uttalelsen til etterretning.

6.5.2 Særskilt om frivillig registrering.

Selv om omsetning og utleie av fast eiendom og rettigheter til fast eiendom faller utenfor lovens virkefelt, slik det framgår av mval. § 5 a), vil det likevel være en mulighet for at forholdet kan utløse avgiftsplikt. Etter mval. § 28 a) kan nemlig næringsdrivende som omsetter andre tjenester enn de som er nevnt i lovens kap. IV søke departementet om såkalt frivillig registrering. I bestemmelsens annet ledd heter det:

"Frivillig registrerte næringsdrivende skal svare avgift av omsetning av tjenester som omfattes av den frivillige registrering med mindre annet bestemmes av departementet."

Det er særlig ved utleie av jordeiendommer og bygninger at slik frivillig registrering vil kunne være aktuelt. Slik utleie faller utenfor avgiftsplikt etter lovens kap. IV, men omfattes altså av det en kan få frivillig registrering for å omsette. Ved slik registrering får utleier fradragsrett i sitt avgiftsregnskap for betalt inngående avgift på investeringer i utleieobjektet. Tilsvarende får han plikt til beregning av utgående ved utleie eller annen omsetning som omfattes av registreringen.

I Forskrift nr. 117 vedrørende frivillig registrering av utleie av bygg eller anlegg heter det imidlertid i § 1 annet ledd:

"Registreringen omfatter arealer hvor brukeren ville hatt fradragsrett for inngående merverdiavgift dersom denne hadde eid bygget eller anlegget."

Næringsdrivende leietaker av fast eiendom som omfattes av utleiers frivillige registrering får fradragsrett for betalt inngående mva. tilsvarende utleiers plikt til beregning av utgående mva.

Statens vegvesen er å anse som ikke næringsdrivende, og ville uansett ikke hatt fradragsrett for betalt inngående avgift. Bygning som utleies til Statens vegvesen vil følgelig ikke kunne omfattes av frivillig registrering, i det kravet etter forskriftens § 1 annet ledd ikke vil være oppfylt.

Kommentarutgaven til mval. slår fast at mval. § 21 gir næringsdrivende leietaker – på samme måte som huseier - fradragsrett for inngående mva. på investeringer i driftslokalene, forutsatt at investeringene er reelle kostnader for leietaker, og ikke bare forskottering på vegne av huseier. Forskriftens krav om at registrering bare kan skje *"hvor brukeren ville hatt fradragsrett for inngående merverdiavgift dersom denne hadde eid bygget eller anlegget"*, blir derved noe uforståelig. Når også bruker/leietaker faktisk har fradragsrett, slik det hevdes i kommentarutgaven, behøver en ikke se hen til om han ville hatt fradragsrett som eier. Forholdet påpekes, men en ytterligere avklaring av spørsmålet faller utenfor formålet med håndboken.

6.5.3 Romutleie i hoteller.

Romutleie i hoteller er å anse som omsetning av fast eiendom. For slik omsetning var det opprinnelig foreslått et særskilt unntak fra hovedregelen om at slik omsetning faller utenfor mval. Forslaget gikk ut på å innføre mva. på utleie av hotellrom, men med halvt avgiftspåslag, dvs. 12%.

Forslaget om avgift på utleie av hotellrom ble senere frafalt, og romutleie i hoteller følger derved hovedregelen om at omsetning av rettigheter til fast eiendom faller utenfor mval. En har imidlertid ikke nøydt seg med å la slik romutleie omfattes av den generelle unntaksbestemmelsen i § 5 a) første ledd, men en har i tillegg inntatt en uttrykkelig unntaksbestemmelse om dette i § 5 b) nr. 10, trolig for å sikre avgiftsfritak for utleie av hotellrom uansett frivillig registrering som omtalt under forrige pkt.

Det skulle etter dette ikke være noen tvil om at utleie av hotellrom ikke er avgiftspliktig (i den forstand at forholdet ikke omfattes av lovens virkefelt og at det derfor ikke er hjemmel for avgiftspåslag.) Som et forhold som faller utenfor loven vil hotell-eier heller ikke ha fradragsrett for betalt, urefundert inngående avgift på anskaffelser til utleievirksomheten, jfr. generelt om dette forholdet under pkt. 2.13. ovenfor.

6.6 Undervisningstjenester.

Undervisningstjenester er i hovedsak unntatt fra lovens virkefelt, jfr. mval. § 5 b) nr. 3. Det vil således ikke være hjemmel for avgiftspåslag på omsetning av slike tjenester. Kravet er imidlertid at det reelt sett er undervisningstjenester det er tale om. Det kan i mange tilfeller være vanskelig å skille mellom undervisningstjenester og konsulenttjenester, men skillet er viktig da det er dette som i mange tilfeller avgjør spørsmålet om avgiftsplikt eller avgiftsfritak. Det kan her være store gråsoner, men som veiledning uttaler departementet:

”Det må bero på en konkret vurdering om den tjenesten som omsettes er en undervisningstjeneste eller en annen tjeneste som er avgiftspliktig. Det legges til grunn at for eksempel tjenester som består i kursing, veiledning m.v. av ansatte i tilknytning til omorganisering av bedrifter samt analyser og vurderinger i tilknytning til konkrete prosjekter for bedrifter m.v., ikke kan anses som undervisningstjenester. Departementet vil videre påpeke at det heller ikke kan anses som en undervisningstjeneste når det foretas opplæring i tilknytning til salg av varer eller tjenester og opplæringen må anses som en omkostning for selger ved oppfyllelse av avtalen.”

Dersom en tjeneste skal kunne anses som en undervisningstjeneste som det ikke er avgiftsplikt for, vil det etter dette trolig måtte kreves at undervisningen er av tilnærmet samme art som en finner i vederlagsfri versjon i skoleverket, eller at det i hvert fall er tale om en situasjon der det skjer en form for kunnskapsoverføring fra personer med høyere kompetanse og faglig utvikling til tilhørere med lavere kompetanse og faglig utvikling.

Dersom både tilhørere og instruktører derimot står på tilnærmet samme nivå i kompetanse og kunnskap, og kunnskapsoverføring går begge veger i form av erfaringsutveksling og drøfting av felles problemstillinger, vil det være mer nærliggende å anse instruktørenes tjenester som konsulenttjenester. Disse vil i utgangspunktet utløse avgiftsplikt på vanlig måte, med mindre tjenestene på ett eller annet grunnlag kan anses omfattet av vegfritaket eller et annet særskilt unntak fra den generelle avgiftshjemmelen for tjenesteomsetning.

6.6.1 Særlig om trafikkopplæring.

Etter Finansdepartementets oppfatning var det i utgangspunktet særlig ett område innen undervisningssektoren som er godt egnet for avgiftsplikt, nemlig kjøreopplæring. Departementet la vekt på at ordinær kjøreopplæring drives på rent forretningsmessig basis, og at det derfor ikke foreligger særskilte forhold som kan begrunne avgiftsfritak for slike tjenesteytelser. Kjøreopplæring ble således både foreslått og vedtatt skilt ut som et unntak fra det generelle unntaket om avgiftsfritak for undervisningstjenester. Med trafikkopplæring mente en alle former for trafikkopplæring, og trafikkopplæring var således generelt sett avgiftspliktig i en kort periode.

På politisk hold er en senere kommet til at det likevel ikke er noen grunn til å skille ut trafikkopplæring fra hovedregelen vedrørende undervisningstjenester. Ved lov av 21. desember 2001, satt i kraft fra 1. januar 2002, er det nå gjennomført likebehandling

av kjøreopplæring og annen undervisning. Dette betyr at også trafikkopplæring heretter vil være en avgiftsfri undervisningstjeneste, forutsatt at hovedkravene til undervisningssituasjonen er oppfylt, jfr. forrige pkt.

Undervisningstjenester er dermed generelt unntatt fra lovens virkefelt, i hvert fall de viktigste deler av loven, jfr. mval. § 5 b) nr. 3. I og med at denne tjenestegruppen ikke omfattes av lovens virkeområde, og ikke bare omfattes av en nullsatsbestemmelse, vil avgiftsfritak for brukerne korrespondere med avskåret fradragsrett for tjenesteyter/ instruktør for så vidt gjelder betalt urefundert inngående avgift for anskaffelser foretatt for å kunne utføre angjeldende tjenester, jfr. nærmere om dette under pkt. 2.13. ovenfor.

6.7 Smitteregelen i mval. § 18

Mval. § 18 slår i første ledd fast at mva. skal regnes av vederlaget for den aktuelle ytelse. Dette følger også av lovens omsetningskrav, jfr. mval. § 3 og pkt. 1.2. ovenfor.

Det som her skal behandles er smitteregelen i bestemmelsens annet ledd. Dette er tidligere berørt under pkt. 4.3. og 4.4. ovenfor. Bestemmelsens annet ledd nr. 1 slår fast at avgiftsgrunnlaget skal omfatte alle omkostninger ved oppfyllelsen av avtalen. I kommentarutgaven til merverdiavgiftsloven uttales på dette punkt følgende:

"Etter dette er det således avtalen mellom kjøper og selger som er avgjørende for om omkostninger skal inngå i avgiftsgrunnlaget. Det er en forutsetning herfor at det er selgeren som dekker omkostningene, slik at de enten inngår i vederlaget eller at selgeren krever særskilt betaling for dem."

Kravet om at omkostningene enten må inngå i vederlaget eller utløse særskilt vederlagskrav før avgift skal beregnes synes å tilsi at det ikke kan regnes merverdiavgift av svinn som det ikke utstedes særskilt faktura for, jfr. 4.4. foran. Smittebestemmelsen går ellers ut på at omkostninger ved oppfyllelse av en avtale skal gis samme avgiftsmessige behandling som selve oppfyllelsen av avtalen. Dette vil etter omstendighetene kunne medføre at avgiftsgrunnlaget utvides til også å omfatte ytelser som i prinsippet er avgiftsfrie. Hvis en innleid tjenesteyter har hotellutgifter i forbindelse med tjenesteytingen, og tjenesten faller utenfor vegfritaket og av denne grunn er avgiftspliktig, vil nevnte hotellutgifter inngå i avgiftsgrunnlaget. Dette til tross for at hotellutgifter i seg selv er avgiftsfrie. Smitteregelen i mval. § 18 medfører at avgiftsplikten "smitter" fra hovedytelse til omkostningene. Kravet er likevel at omkostningene har vært nødvendige for å kunne yte hovedytelsen. Dette spørsmålet må avgjøres særskilt i hvert tilfelle. Noen omkostningsarter er inntatt i lovbestemmelsen.



7 Fradragsrett og avgiftsansvar

7.1 Vegvesenets fradragsrett.

Statens vegvesen er ikke registrert som avgiftspliktig næringsdrivende, og i utgangspunktet har en således ikke noe avgiftsregnskap hvor en kan gjøre fradrag for betalt urefundert inngående avgift. Dette gjelder formentlig også de kommunale vegforvaltninger. For offentlige organer som i all hovedsak har til formål å tilgodese egne behov foreligger det avgiftsplikt bare for omsetning til andre, jfr. mval. § 11 annet ledd som tilføyer at en i slike tilfelle bare har fradragsrett for inngående avgift på varer og tjenester som omsettes til andre.

Mval. § 11 annet ledd er viktig i to relasjoner. For det første åpner den for at også offentlige organer kan ha en viss omsetning til andre. Derneft knesetter bestemmelsen prinsippet om at staten i videresalgstilfellene ikke skal ha mva. to ganger. En aksepterer således at organet kan gjøre fradrag for allerede betalt inngående avgift i sin innbetaling av oppkrevd utgående avgift i forbindelse med videresalg.

Det er viktig å merke seg at Vegvesenet ikke har en regulær fradragsrett i avgiftsregnskap med generell adgang til hhv. kreditering og debitering av hhv. utgående og inngående avgift, uavhengig av om utgående og inngående avgift refererer seg til samme objekt. Slik fradragsrett forutsetter registrering som avgiftspliktig næringsdrivende, hvilket er utelukket for vegetaten. Vegvesenets rett til fradrag for urefundert inngående avgift forutsetter at oppkrevd utgående avgift refererer seg til samme objekt. Fradragsrett gis bare for å unngå dobbelt avgiftspåslag på det enkelte objekt, ellers ikke. Varen må således kunne spesifiseres før slik dobbelt avgiftsbelastning, og derved fradragsrett, foreligger.

Utenom videresalgstilfellene representerte Vegvesenets manglende fradragsrett en betydelig konkurransevridningsfaktor i disfavør av egenregi før utskillelse av produksjonsdelen. Som ikke avgiftspliktig næringsdrivende hadde Vegvesenet ikke noe avgiftsregnskap i vanlig forstand, og derved hadde en heller ikke adgang til å gjøre fradrag for betalt, urefundert inngående avgift. Mens en i fremmedregi kunne gjøre fradrag for betalt, urefundert inngående mva. på forbruksmaterieil, ville en i egenregi ikke ha noe avgiftsregnskap å gjøre fradrag i. Tunneldriving med stort sprengstofforbruk ville derved rent avgiftsmessig arte seg svært ulikt enten arbeidet skjedde i egen eller fremmed regi. I og med utskillelsen av produksjonssiden i eget selskap er denne konkurransevridningsfaktoren i all hovedsak nå falt bort.

7.1.2 Salg av brukt/utrangert materieil.

Vegvesenets manglende fradragsrett for betalt inngående avgift, som omtalt under forrige pkt., korresponderer med et avgiftsfritak ved salg av brukt/utrangert materieil. Staten skal ikke ha avgift to ganger, og når det ikke er gitt fradrag for mva. ved anskaffelse av materieilet, skal det på den annen side ikke svares avgift om igjen ved salg av materieilet når det utrangetes.

I kommentarutgaven til mval. vises det i denne sammenheng til Skattedirektoratets skriv til fylkesskattesjefene med gjengivelse av følgende uttalelse fra Finansdepartementet:

"Finansdepartementet antar for sitt vedkommende at bestemmelsen i merverdiavgiftslovens § 16 første ledd nr. 4 ikke får anvendelse på salg av brukt/utrangert materiell fra offentlige institusjoner med virksomhet som nevnt i merverdiavgiftslovens § 11 annet ledd, og at spørsmålet om avgiftsplikt i slike tilfelle må søkes løst på grunnlag av de spesielle bestemmelser for offentlige institusjoner i merverdiavgiftslovens § 11.

Finansdepartementet antar at offentlige institusjoner med virksomhet som nevnt i merverdiavgiftslovens § 11 annet ledd ikke plikter å svare merverdiavgift av sine leilighetsvisе salg av brukt/utrangert materiell."

(Mval. § 16 nr. 4 er nå nr. 5.)

7.2 Vegvesenets medvirkning til korrekt avgiftsberegning.

Etter mval. § 10 er det selger/tjenesteyter/entreprenør som er avgiftssubjekt og som sådan ansvarlig for korrekt avgiftsberegning ved omsetning av varer og tjenester. Bestemmelsen slår kategorisk fast at

"Registreringspliktig næringsdrivende skal beregne og betale avgift av omsetning og uttak som nevnt i kap. IV. -----"

Registreringsplikt foreligger etter mval. § 28 når omsetning og eget uttak overstiger kr. 50 000 i en periode på 12 måneder, jfr. pkt. 1.3. ovenfor.

Det er med andre ord ingen tvil om at Vegvesenet som kjøper/byggherre har et underordnet ansvar for avgiftsberegningen sammenlignet med den strenge plikt som påhviler Vegvesenets medkontrahent. Det er i all hovedsak denne som har avgiftsansvaret ved salg og tjenesteyting til vegholder.

Som antydnet under pkt. 1.3. ovenfor har det imidlertid lenge vært Vegvesenets policy at en tross medkontrahentenes hovedansvar i så måte må påta seg medansvar som vegholder for at avgiftsberegningen skjer på korrekt måte. Dette medansvaret er kommet til uttrykk i NA-Rundskriv nr. 94/16 hvor det bl.a. heter:

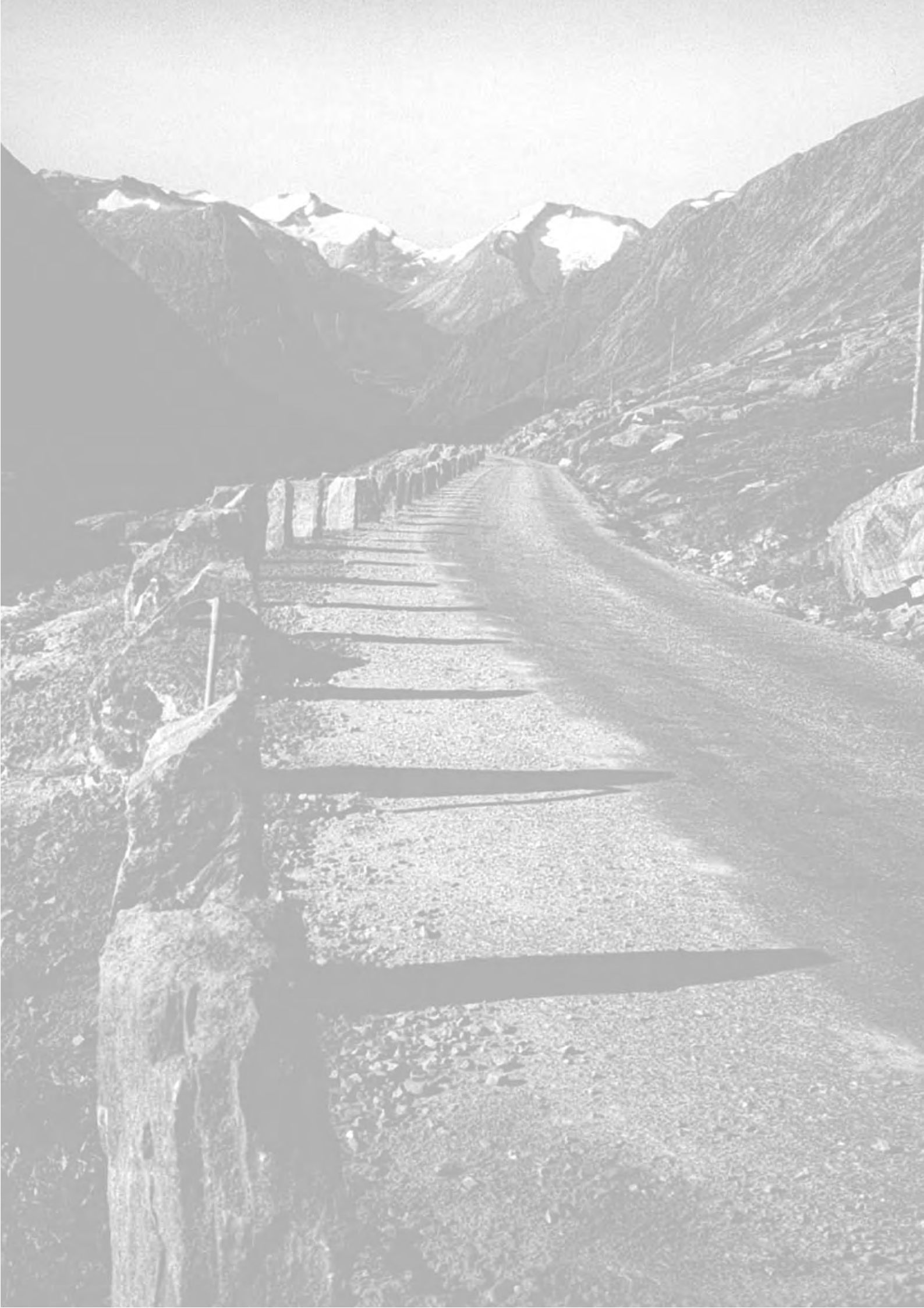
- 1) Vegvesenet skal ta medansvar for korrekt avgiftsberegning ved å gi opplysninger og yte veiledning i forbindelse med den enkelte leveranse.
- 2) Vegvesenet skal påse at det på enhver faktura med letthet kan kontrolleres om vedkommende ytelse er avgiftsfri eller pliktig, herunder begrunne evnt. avgiftsfritak.
- 3) Ved eventuelle feil i avgiftsberegningene skal Vegvesenet påta seg medansvar for feilretting ved å stille seg villig til etterberegning og etteroppgjør.

Vegvesenet kan som en ressurssterk offentlig etat ikke ansvarsfritt se på at det begås feil i avgiftsberegningen selv om det er selger/tjenesteyter som er avgiftssubjekt etter loven. Etaten bør ta aktivt del i avgiftsberegningen for å sikre at den blir så korrekt som mulig. Etaten kan heller ikke forholde seg rolig ved etterberegning av avgift på leveranser/ytelser til Vegvesenet, men bør ta medansvar for å rette opp de feil som er begått. Dette omfatter også etterbetaling, herunder også eventuell tilleggsavgift og straffeavgift.

Med dette har en kun ment å stille Vegvesenet som om korrekt avgift var blitt betalt den gang motpartens ytelse ble prestert. En har med dette ikke ment å rokke ved hovedregelen om at det er og blir selger/tjenesteyter som etter loven har hovedansvaret for korrekt avgiftsberegning. En skal således ikke akseptere at leverandører/tjenesteytere forsøker å sette bort det totale ansvaret for korrekt avgiftsberegning til Vegvesenet.

Medansvar som nevnt forutsetter ikke at vegholder har utvist aktivitet i forbindelse med avgiftsberegning som i ettertid viser seg å være feilaktig. Også i de tilfeller hvor vegholder ikke har bidratt i så måte har en ønsket at den enkelte kontrahering skal gis en så korrekt avgiftsmessig behandling som mulig. Utenom foreldelsestilfellene vil leverandør/tjenesteyter formentlig ha et rettslig krav på å få etterberegnet avgift refundert av vegholder. Det var vegholder som var mottaker av ytelsen og som sådan skulle ha betalt avgift på ytelsen dersom en ved levering hadde vært bedre orientert om avgiftsplikten. Vegholder kan derfor rettslig sett neppe fritas i forhold til etterberegnet avgift selv om det er leverandør/tjenesteyter som har ansvar for selve beregningen av avgiften. Det er på dette grunnlag NA-Rundskriv nr. 94/16 er utarbeidet.

Vegholders medansvar for etterberegnet avgift forutsetter ikke at vegholder finner å kunne si seg enig i den etterberegning som skattemyndighetene har foretatt. Også der en er uenig i beregningen bør en først dekke etterberegnet avgift og deretter vurdere om saken bør forfølges overfor skattemyndighetene, fortrinnsvis i samarbeid med leverandøren. At Vegvesenet har påtatt seg medansvar har hatt den heldige følge at avgiftsmyndighetene i mange tilfeller har ansett Vegvesenet som part eller som sideordnet part i verserende avgiftssaker. Vegvesenet har således lettere kunnet fronte disse sakene, og dette har vært ansett som en fordel for alle involverte parter i sakene.



8 Mva. i kommunal sektor og i de øvrige nordiske land

8.1 Kompensasjonsordningen i kommunal og fylkeskommunal sektor.

Innleid tjenesteyting på fylkesveg og kommunal veg omfattes av vegfritaket etter mval. § 16 nr. 13 på samme måte som tilfellet er når det gjelder riksveger. Det skal således ikke beregnes mva. på vederlag for innleide tjenester vedrørende de godkjente veginnretninger, jfr. pkt. 3.2. ovenfor. Behandlingen ovenfor har således relevans for alle 3 kategorier offentlig veg.

I henhold til lov og forskrifter av 1995 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner er det innført en kompensasjonsordning for avgiftspåslag på bl.a. bygg og anlegg i fylkeskommunal og kommunal regi. Alle ytelser skal i disse sammenhenger i utgangspunktet belastes med mva., men alle avgiftspåslag inngår etter denne ordningen i beregningsgrunnlaget for avgiftsrefusjon med jevne intervaller.

Kompensasjonsordningen gjelder ikke virksomhet som har fradragsrett for inngående merverdiavgift etter mval. kap. VI. Tanken er at det ikke er noen grunn til å yte kompensasjon til virksomheter som på annet grunnlag får avgiften dekket. Vegdirektoratet har tolket dette dithen at kompensasjonsordningen heller ikke gjelder for virksomhet som omfattes av en nullsats etter mval. Det er like liten grunn til å anvende kompensasjonsordningen når avgift ikke beregnes som når avgiften refunderes. Det vil i så fall være korrekt å se bort fra kompensasjonsordningen og i stedet anvende vegfritaket på vanlig måte ved tjenesteinnleie på fylkesveg og kommunal veg.

Vegfritaket vil således generelt gjelde som *lex specialis*, og kompensasjonsordningen vil i så fall ikke komme til anvendelse i offentlig vegsektor i det hele tatt. At alle offentlige vegkategorier omfattes av de samme ordninger er for øvrig et mål i seg selv. Kompensasjonsordningen i kommunal og fylkeskommunal sektor vil imidlertid ha betydning på områder uten nullsatsordning, for eksempel ved innleie av bygningmessige tjenester etc. Dessuten gjelder kompensasjonsordningen for vareinn-sats på veg, i det vareomsetning ikke omfattes av vegfritaket, jfr. pkt. 1.4. ovenfor. Denne forståelsen av kompensasjonsordningen er det gitt uttrykk for i Vegdirektoratets NA-Rundskriv nr. 95/24. Skattedirektoratet har sluttet seg til denne forståelsen av bestemmelsene vedrørende kompensasjonsordningen. Ny lov på området med virkning fra 1. januar 2004 synes ikke å gjøre noe til eller fra i så måte.

8.2 Ordningen i de øvrige nordiske land.

Sammenlignet med mva-ordningene i Sverige, Danmark og Finland synes norsk ordning å være svært komplisert. For sammenligningens skyld og for eventuelt å begrunne et ønske om forenkling av norsk ordning, vil ordningene i våre naboland bli omtalt i det følgende.

8.2.1 Svensk ordning.

I Sverige omfattes de fleste statsorganer av en refusjonsordning som krone for krone gir organet refusjon for den avgift som er betalt. Organer som omfattes av refusjonsordningen har derved ingen utgifter til mva. og tildeles derfor budsjettmidler ekskl. mva. De få offentlige organer som ikke omfattes av refusjonsordningen blir sittende igjen med betalt inngående mva., og tildeles i stedet budsjettmidler inkl. mva. Begge typer offentlige organer stilles derved avgiftsmessig likt.

I forhold til norsk ordning innebærer svensk ordning en betydelig forenkling i og med at alt skal avgiftsbelegges mot etterfølgende refusjon krone for krone. Ordningen innebærer imidlertid en viss sirkelbetaling, og medfører likeledes et visst rentetap på betalt inngående avgift inntil denne refunderes pr. årsskiftet.

8.2.2 Dansk ordning.

Dansk vegvesen har ikke noe produksjonsapparat, og er avgiftsmessig sett å betrakte som vanlig næringsdrivende med avgiftsplikt på enhver anskaffelse, men med full fradragsrett i avgiftsregnskapet for betalt inngående avgift.

I forhold til norsk ordning innebærer dansk ordning en betydelig forenkling i og med at alt skal avgiftsbelegges mot etterfølgende fradrag i avgiftsregnskapet for betalt inngående avgift. Danske bevilgninger gis – i og med fradragsretten – formentlig ekskl. mva. Ordningen innebærer en viss sirkelbetaling, men forutsatt hyppige avgiftsavregninger vil rentetap på betalt inngående mva. ikke framstå som noe problem.

8.2.3 Finsk ordning.

I Finland foreligger avgiftsplikt på all omsetning av varer og tjenester. Det finnes ikke noe vegfritak. Det skal beregnes mva. på enhver ytelse til vegetaten, men vegetaten betaler kun vederlaget ekskl. mva. Avgiftspåslaget dekkes av en særskilt konto som benyttes til å dekke avgiftspåslagene på alle statsinstitusjonenes kontraheringer. Det forekommer derfor ingen komplisert grensedragning vedrørende vegfritaksbestemmelser som i Norge, og det forekommer intet rentetap og - for vegholder - ingen sirkelbetaling som i Sverige og Danmark. Finland synes i forhold til sine nordiske naboer derved å ha valgt den optimale løsning.

En lignende ordning som den finske er nå foreslått innført i Norge, jfr. pkt. 2.14. ovenfor. Forslaget er fremmet høsten 2003, og er ment innført pr. 1. januar 2006 dersom det blir vedtatt i Stortinget. Omtale av de endringer dette vil medføre for merverdiavgiftsordningen i norsk vegsektor vil måtte tas inn i evnt. framtidige utgaver av Mva-håndboken.